

TAMPEREEN YLIOPISTO

Johtamiskorkeakoulu

Sakke Vehkakoski

Suomeen tuodun käytetyn ajoneuvon autovero arvonlisäverotuksessa

Läpikulkuerä vai osa myynnin vastiketta?

Pro gradu -tutkielma

Vero-oikeus

Tampere 2013

TIIVISTELMÄ

Tampereen yliopisto

Johtamiskorkeakoulu

VEHKAKOSKI, SAKKE: Suomeen tuodun käytetyn ajoneuvon autovero arvonlisäverotuksessa.

Pro gradu -tutkielma, VIII + 78 s.

Vero-oikeus

Toukokuu 2013

Autovero on kansallinen välillinen vero, jota ei ole yhdenmukaistettu Euroopan unionissa. Jäsenvaltiot voivat siten itsenäisesti päättää, millä perusteella ja kuinka paljon ne kantavat ajoneuvoista autoveron kaltaisia veroja. Arvonlisäverotus on sitä vastoin pitkälti yhdenmukaistettu. Arvonlisäverodirektiivi sisältää yksityiskohtaiset säännökset veropohjasta ja verokannoista. Jäsenvaltioiden on verotusvaltaansa käyttäessään noudatettava unionin oikeutta, johon kuuluvat muun muassa veron perustetta koskevat säännökset sekä niiden tulkintaa koskeva EU-tuomioistuimen oikeuskäytäntö.

Autoverolakia ja arvonlisäverolakia muutettiin Suomessa vuonna 2009 komission EU-tuomioistuimessa ajamien rikkomuskanteiden seurauksena. Uudistuksen tarkoituksena oli muuttaa lainsäädäntöä siten, ettei autoveroa enää jatkossa luettaisi osaksi arvonlisäveron perustetta myytessä maahantuotu ajoneuvo edelleen. Tanskaa koskevassa tapauksessa EU-tuomioistuin oli aiemmin katsonut, että ajoneuvojen rekisteröintiin liittyvä vero oli katsottava arvonlisäverotuksessa direktiivin tarkoittamaksi läpikulkueräksi, jonka määrää ei tullut lukea osaksi arvonlisäveron perustetta jälleenmyynnin yhteydessä. Uudistusta ei kuitenkaan voida pitää lainsäädäntöteknisesti onnistuneena. Arvonlisäverolaista puuttuu asian kannalta keskeisiä direktiivin säännöksiä. Oikeustila autoveron ja arvonlisäveron suhteesta on Suomessa osin avoin.

Tutkimuksen tarkoituksena on selvittää, miten käytettynä maahantuodusta ajoneuvosta maksettu autovero tulisi käsitellä Suomen arvonlisäverotuksessa. Tutkimus on oikeusdogmaattinen, ja sen lähestymistapa on ensisijaisesti EU-oikeudellinen. Tarkoituksena on selvittää, miten ongelma EU-oikeuden perusteella tulisi ratkaista. Tämän lisäksi selvitetään, miten asia on Suomen lainsäädännössä järjestetty. Tutkimuksessa kartoitetaan lainsäädännön ongelmakohtia, ja havaintojen perusteella esitetään joitain kehitysehdotuksia. EU-oikeuslähteiden lisäksi lähdeaineistona käytetään kansallisia lakeja ja niiden valmisteluaineistoa sekä oikeuskirjallisuutta, virallisohteja ja oikeuskäytäntöä.

Tutkimuksessa havaittiin, ettei autoveroa voida EU-oikeus huomioiden käsitellä arvonlisäverotuksessa aina läpikulkueränä. Tämä on ongelmallista arvonlisäverotuksen neutraalisuustavoitteen kannalta. Neutraalisuusongelma ei tutkimuksen havaintojen perusteella ole poistettavissa kuin lainsäädäntömuutoksin. Arvonlisäverodirektiivin veron perusteen sääntely asettaa kuitenkin reunaehdot mahdolliselle uudistukselle. Ongelma olisikin kenties helpommin poistettavissa autoverotuksen kokonaisuudistuksella.

SISÄLLYSLUETTELO

TIIVISTELMÄ	II
SISÄLLYSLUETTELO.....	III
LÄHDELUETTELO	IV
LYHENTEET.....	VIII
1. JOHDANTO	1
1.1 TUTKIMUSAIHEEN TAUSTAA.....	1
1.2 TUTKIMUSONGELMA JA -MENETELMÄT	7
1.3 RAJAUS JA AINEISTO.....	8
1.4 TUTKIMUKSEN RAKENNE	10
2. KÄYTETTYJEN AJONEUVOJEN TUONTI EU:N ALUELTA	12
2.1 AUTOVERO TULLISSA.....	12
2.2 MAAHANTUODUN AJONEUVON ENSIREKISTERÖINTI.....	15
2.3 AUTOLIIKKEEN TOIMINTAMALLIT	17
2.3.1 Yleistä	17
2.3.2 Rekisteröity asiamies	19
2.3.3 Muut autoliikkeet eli käteisasiakkaat.....	21
2.4 AUTOVERON LUONNE	24
3. KÄYTETTYJEN AJONEUVOJEN TUONTI EU:N ALUELTA ARVONLISÄVEROTUKSESSA	27
3.1 VEROTON VAI VEROLLINEN OSTO?	27
3.2 KÄYTETYN AJONEUVON MÄÄRITELMÄ ARVONLISÄVEROTUKSESSA	28
3.3 YHTEISÖHANKINTA	30
3.4 MARGINAALIVEROTUSMENETTELY JA SEN SOVELTAMINEN	33
3.4.1 Menettelyn peruslähtökohdat	33
3.4.2 Voittomarginaali ja veron peruste.....	36
3.4.3 Käytettyihin ajoneuvoihin liittyvät erityiskysymykset.....	41
4. AUTOVERO ARVONLISÄVEROTUKSESSA	51
4.1 MYYNIN VASTIKE JA LÄPIKULKUERÄ DIREKTIIVISSÄ	51
4.2 EU-TUOMIOISTUIMEN OIKEUSKÄYTÄNTÖ	54
4.3 AUTOVERO KOTIMAISESSA JÄRJESTELMÄSSÄ	61
4.3.1 Voittomarginaalin käsite	61
4.3.2 Asiakas autoverovelvollinen	63
4.3.3 Autoliike verovelvollinen.....	64
4.3.4 Kirjanpitosäveltely ja muut muotovaatimukset	69
5. YHTEENVETO	72
5.1 OIKEUSTILAN ARVIOINTIA.....	72
5.2 VIRANOMAISTOIMINTA.....	74
5.3 LAINSÄÄDÄNNÖN KEHITTÄMINEN	75
5.4 LOPUKSI	78

LÄHDELUETTELO

- Aarnio 1978 *Aarnio, Aulis:* Mitä lainoppi on? Kustannusosakeyhtiö Tammi, 1978.
- Aarnio 1989 *Aarnio, Aulis:* Laintulkinnan teoria. WSOY, 1989.
- Alho 2002 *Alho, Kari:* Arvonlisäveron yleisen vähennysoikeuden rajoittaminen. Verotus 1/2002, s. 65–72.
- Anttila – Rätty 1996 *Anttila, Suvi – Rätty, Päivi:* Arvonlisäverokäsikirja. Kauppa-kaari Oy, 1996.
- Haukioja 2013 Haukioja, Olli: Haastattelu 21.1.2013.
- HE 168/1995 Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi arvonlisäverolain muuttamisesta.
- HE 23/2008 Hallituksen esitys Euroopan unionista tehdyn sopimuksen ja Euroopan yhteisön perustamissopimuksen muuttamisesta tehdyn Lissabonin sopimuksen hyväksymisestä ja laiksi sen lainsäädännön alaan kuuluvien määräysten voimaansaattamisesta.
- HE 192/2008 Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi autoverolain, arvonlisäverolain ja ajoneuvoverolain 60 §:n muuttamisesta.
- Hellsten 2009 *Hellsten, Kenneth:* Autoveron ja myynnin arvonlisäveron perustetta koskevien säännösten välinen suhde. Verotus 5/2009, s. 521–537.
- Husa – Mutanen – Pohjolainen 2008
 Husa, Jaakko – Mutanen, Anu – Pohjolainen, Teuvo: Kirjotetaan juridiikkaa. 2. uudistettu painos. Talentum Media Oy, 2009.
- Juanto – Saukko 2012 *Juanto, Leila – Saukko, Petri:* Arvonlisäverotus ja muu kulusverotus. Talentum, 2012.
- KILA 2006a Kirjanpitolautakunnan lausunto 1780/2006: Palautettavan autoveronalennuksen kirjaamisesta, 9.5.2006.
- KILA 2006b Kirjanpitolautakunnan lausunto 1785/2006: Autoverojen kirjaamisesta autojen maahantuontiyhtiön tilinpäätöksessä, 15.8.2006.

KILA 2009	Kirjanpitolautakunnan lausunto 1834/2009: Autoveron kirjaamisesta autojen maahantuontia ja vähittäiskauppaa harjoittavan konsernin yhtiöiden kirjanpidossa ja tilinpäätöksessä, 3.3.2009.
KPMG 2012	<i>Kallio, Mika – Nielsen, Ari – Ojala, Marko - Sääskilahti, Juha</i> : Arvonlisäverotus. Jatkuvatäydenteinen teos. Viimeisin päivitys 7.5.2012. Edilex, 5.5.2013.
Leppiniemi – Leppiniemi	Leppiniemi, Jarmo – Leppiniemi, Raili: Oikeat ja riittävät kirjaukset. SanomaPro. Jatkuvatäydenteinen teos, 5.5.2013.
Mäenpää 2011	<i>Mäenpää, Olli</i> : Eurooppalainen hallinto-oikeus. Talentum Media Oy, 2011.
Nieminen – Anttila – Jokinen	<i>Nieminen, Auvo - Anttila, Raimo - Jokinen, Mika</i> : Arvonlisäverotus. Jatkuvatäydenteinen teos. SanomaPro, 5.5.2013.
Niskakangas 2011	<i>Niskakangas, Heikki</i> : Veropolitiikka. WSOYpro Oy, 2011.
Nykänen 2004	<i>Nykänen, Pekka</i> : Julkisesti noteerattujen arvopapereiden luovutusvoitot henkilöverotuksessa. Edita Prima Oy, 2004.
Ojanen 2010	<i>Ojanen, Tuomas</i> : EU-oikeuden perusteita. Edita Prima Oy, 2010.
Pikkujämsä 2001	<i>Pikkujämsä, Mikko</i> : Oikeusperiaatteet ja arvonlisäverotus kiinteistöalalla. Kauppakaari, 2001.
Riksskatteverket 2012	Handledning för mervärdesskatt 2012, 1.1.2012. http://www.skatteverket.se , 5.5.2013.
Rother 2003	<i>Rother, Eila</i> : Eurooppaoikeus ja arvonlisäverotus. Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen ratkaisujen vaikutuksesta arvonlisäverotukseen. WSOY, 2003.
Saukko 2005	<i>Saukko Petri</i> : Arvonlisäveroryhmät. Edita, 2005.
Svensk 2011	<i>Svensk, Niko</i> : Käytettyjen autojen marginaaliverotusmenetelystä arvonlisäverotuksessa. Verotus 1/2011, s. 90–99.
Terra – Wattel 2001	<i>Terra, Ben – Wattel, Peter</i> : European Tax Law. Kluwer Law International, 2001.
Terra – Kajus 2012	<i>Terra, Ben – Kajus, Julie</i> : A Guide to the European VAT Directives. IBFD, 2012.

TraFi 2013a	Liikenteen turvallisuusviraston ohje 2013. http://www.trafi.fi/tieliikenne/katsastukset/katsastuslajit/rekisterointitoditus . 27.4.2013.
TraFi 2013b	Liikenteen turvallisuusviraston ohje 2013. http://www.trafi.fi/tieliikenne/rekisterointi/rekisteri-ilmoitukset/ensirekisterointi . 27.4.2013.
TraFi 2013c	Liikenteen turvallisuusviraston ohje 2013. http://www.trafi.fi/tieliikenne/katsastukset/kaytetyn_auton_maahantuonti .27.4.2013.
Tullihallitus 2008	Asiakasohje numero 5, marraskuu 2008. Ajoneuvon väliaikainen veroton käyttö Suomessa. http://www.tulli.fi . 31.1.2013.
Tullihallitus 2009a	Autoverotus autoliikkeille ja muille kaupallisille toimijoille 1.4.2009 alkaen. http://www.tulli.fi/fi/yrityksille/lisatietoa/Autoverotus_autoliikkeille_20090401.pdf . 27.4.2013.
Tullihallitus 2009b	Tullihallituksen määräys autoverolain 35 b §:n mukaisesta esittelykäytöstä pidettävästä kirjanpidosta. Dnro 84/010/09, 25.6.2009.
Tullihallitus 2011	Tullihallituksen ohje 12.5.2011. http://www.tulli.fi/yrityksille/tuonti/rekisteroity_luottoasiakas/vakuudet . 27.4.2013.
Tullihallitus 2012a	Tullihallituksen ohje 18.7.2012. Rekisteröity asiamies. http://www.tulli.fi/fi/yrityksille/verotus/autovero/rekisteroity_asiamies . 27.4.2013.
Tullihallitus 2012b	Asiakasohje numero 20, heinäkuu 2012. Käytetyn ajoneuvon verotus Suomessa. http://www.tulli.fi . 31.1.2013.
Tullihallitus 2013a	Tullihallituksen ohje 1.1.2013. http://www.tulli.fi/fi/yksityisille/autoverotus/uudet_ajoneuvot/index.jsp . 27.4.2013.
Tullihallitus 2013b	Tullihallituksen ohje 3.1.2013. http://www.tulli.fi/yksityisille/autoverotus/index.jsp . 27.4.2013.
VaVM 2008	Valtionvarainvaliokunnan mietintö 26/2008 vp. Hallituksen esitys laeiksi autoverolain, arvonlisäverolain ja ajoneuvolain 60 §:n muuttamisesta.

VTTV 2009	Valtiontalouden tarkastusviraston tuloksellisuustarkastuskertomus 195/2009: Autoverotus. 23.6.2009, Dnro 327/54/06.
Veto-työryhmä 2010	Verohallinnon, Tullin ja Ajoneuvohallintokeskuksen verotustoimintoja selvittävän työryhmän muistio 11/2010. Valti-onvarainministeriö, helmikuu 2010.
VH 2010a	Verohallinnon ohje 1.3.2010. Yksityishenkilö ostaa uuden kuljetusvälineen toisesta EU-maasta. http://www.vero.fi , 29.4.2013.
VH 2010b	Verohallinnon ohje 1.4.2010. Käytettyjen tavaroiden sekä taide-, keräily- ja antiikkiesineiden marginaaliveromenettely. http://www.vero.fi , 31.1.2013.
VH 2010c	Verohallinnon ohje 1.10.2010. Arvonlisäverotus EU-tavarakaupassa. http://www.vero.fi , 6.3.2013.
VH 2011	Verohallinnon ohje 1.2.2011. Kaukomyyntiä koskevat arvonlisäverosäännökset Suomessa. http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Kaukomyyntia_koskevat_arvonlisaverosaann(12403) , 5.5.2013.
Wikström 2008	<i>Wikström, Kauko</i> : Yleiset opit verotuksessa ja vero-oikeudessa: no taxation without representation: Magna carta 1215. Turun yliopiston oikeustieteellisen tiedekunnan julkaisu, 2008.
Äärilä – Nyrhinen 2010	<i>Äärilä, Leena – Nyrhinen, Ritva</i> : Arvonlisäverotus käytännössä. WSOYpro, 2010.

LYHENTEET

AVL	Arvonlisäverolaki (30.12.1993/1501)
Elv	Autoverolle peritty arvonlisävero (ei-arvonlisävero)
EU	Euroopan unioni
EU-oikeus	Euroopan unionin oikeus
EU-tuomioistuin	Euroopan unionin tuomioistuin
EVL	Laki elinkeinotulon verottamisesta (24.6.1968/360)
EY-oikeus	Euroopan yhteisön oikeus
Hao	Hallinto-oikeus
KHO	Korkein hallinto-oikeus
KILA	Kirjanpitolautakunta
SEU	Sopimus Euroopan unionista
SEUT	Sopimus Euroopan unionin toiminnasta
TraFi	Liikenteen turvallisuusvirasto
VaVM	Valtiovarainvaliokunnan mietintö
VM	Valtiovarainministeriö
Vova	Veronsaajien oikeudenvallvontayksikkö

1. JOHDANTO

1.1 Tutkimusaiheen taustaa

Suomen linja käytettyjen ajoneuvojen verotuksessa on menneinä vuosina ollut ongelmallinen EU-oikeuden näkökulmasta. Autoverotusta ei sinänsä ole yhtenäistetty Euroopan unionissa, mutta perustamissopimuksia ja niistä johtuvia velvoitteita jäsenvaltioiden on kunnioitettava. Suomea koskevia autoverotapauksia on EU-tuomioistuimessa ollut käsiteltävänä useampaan otteeseen, ja lainsäädäntöä on tämän perusteella jouduttu muuttamaan taajaan. Suomen linjaa autoverotuksen muuttamisessa EU-oikeuden mukaiseksi on luonnehdittu niukaksi ja jälkikäteen reagoivaksi, muutoksia lainsäädäntöön on yleensä tehty vasta sitovien juridisten ratkaisujen jälkeen. Lainsäädännön muuttaminen on nojannut lähinnä aktiivisten kansalaisten varaan.¹

Laajimmin huomiota osakseen saanut tapaus lienee EU-tuomioistuimen ratkaisu asiassa *C-101/00, Siilin*, jonka johdosta autoverotusta jouduttiin Suomessa monilta osin muuttamaan. Tapauksen aikoihin voimassa olleen lainsäädännön perusteella autoverovelvollinen oli velvollinen suorittamaan autoverolle myös arvonlisäveroa². Autoverokysymysten lisäksi tuomioistuimen ratkaistavana oli tapauksen *C-101/00* yhteydessä myös autoverolle perityn arvonlisäveron hyväksyttävyys EU-oikeuden näkökulmasta.

Ratkaisussaan *C-101/00, Siilin* EU-tuomioistuin katsoi, että autoverolle perittävässä verossa ei ollut kyse varsinaisesta arvonlisäverosta, koska vero ei sisältänyt kaikkia ar-

¹ VTTV 2009, s. 19–23.

² Asiasta säänneltiin autoverolain 5.1 §:ssä, ei siis varsinaisesti itse arvonlisäverolaissa. Voimassa olleessa AVL 1.4 §:ssä määrättiin, että autoverolaille suoritettavasta arvonlisäverosta säädetään erikseen autoverolaissa.

vonlisäverolle kuuluvia ominaispiirteitä³. Autoverolle peritty vero ei siten ollut sinänsä arvonlisäverodirektiivin 401 artiklan vastainen (ent. 33 artikla)⁴.

EU-tuomioistuimien ei myöskään katsonut ratkaisussaan veroa perustamissopimuksen 90 artiklan (ent. 95) vastaiseksi, siltä osin, kuin toisesta jäsenvaltiosta tuodusta autosta ei peritty veroa enempää kuin vastaavaa veroa olisi jäljellä kyseissä jäsenvaltioissa jo rekisteröidyn ajoneuvon arvossa. Autoverolle perityn veron syrjivyyttä tuli EU-tuomioistuimen mukaan arvioida samoin perustein kuin itse autoveroakin⁵. Autoverolle perittyä veroa alettiin Suomessa kutsua ratkaisun jälkeen ei-arvonlisäveroksi (elv) erotukseksi varsinaisista arvonlisäveroista. Muutoin järjestelmä jätettiin ennalleen.

Komissio nosti kuitenkin Siilin-ratkaisun jälkeen EU-tuomioistuimessa kanteen Suomea vastaan elv:sta. Kanteessaan komissio katsoi, että Suomen järjestelmä oli arvonlisäverodirektiivin vähennyssäännösten vastainen, koska Suomessa sallittiin elv:n vähentäminen arvonlisäverotuksessa⁶. Arvonlisäverodirektiivin mukaan muiden verojen vähentäminen arvonlisäverojärjestelmässä ei ole sallittua. Lisäksi komissio katsoi elv:n olevan syrjivänä⁷ perustamissopimuksen 90 artiklan vastainen (ent. 95 artikla). Syrjisyys aiheutui komission mukaan siitä, että verollista liiketoimintaa harjoittavalla maahantuojalla oli mahdollisuus vähentää elv arvonlisäverotuksessaan edellytysten täytyessä, mutta ei-verovelvollisella vastaavaa mahdollisuutta vähennyksiin ei ollut.⁸

Ratkaisussaan EU-tuomioistuin totesi Suomen järjestelmän olevan EU-oikeuden vastainen ja muutti näin ollen Siilin-tapauksessa ottamaansa linjaa. Komissio nosti lisäksi kanteen Suomea vastaan siitä, että autovero luettiin Suomessa arvonlisäveron perustee-

³ Ks. C-101/00, *Siilin*, kohdat 98–107.

⁴ Voimassa olleen 33 artiklan mukaan jäsenvaltioilla oli oikeus pitää voimassa tai ottaa käyttöön tiettyjä välillisiä veroja, kuten esimerkiksi rekisteröimismaksuja, jos kyse ei ollut liikevaihtoveron luonteisesta maksusta. Nykyinen 401 artikla on sisällöltään vastaava.

⁵ Ks. C-101/00, *Siilin*. Kohdat 112–117.

⁶ Voimassa olleen AVL 102.1 § 4 kohdan perusteella arvonlisäverotuksessa sai vähentää autoverosta autoverolain perusteella suoritettua arvonlisäveron.

⁷ Ks. syrjintäkiellosta tarkemmin esim. Terra – Wattel 2001, s. 6–12 tai Rother 2003, s. 127–153. Ks. syrjintäkiellosta erityisesti arvonlisäverotuksen kannalta Rother 2003, s. 149–153.

⁸ C-10/08, *komissio vastaan Suomi*.

seen myytäessä maahantuotu ajoneuvo edelleen ja viittasi kanteessaan tapaukseen *C-98/05, De Danske Bilimportører*. Kyseisessä tapauksessa EU-tuomioistuin katsoi, että kun kauppasopimuksella on määrätty, että jälleenmyyjä luovuttaa ajoneuvon rekisteröitynä ja sellaiseen kokonaishintaan, joka sisältää jälleenmyyjän ennen luovutusta mak saman rekisteröintiveron, rekisteröintivero on jälleenmyynnin yhteydessä jätettävä arvonlisäveron perusteen ulkopuolelle. Rekisteröintiverovelvollinen oli Tanskan lainsäädännön mukaan ajoneuvon ostaja.

Tuomioistuin katsoi tapauksessa *C-98/05* rekisteröintiveron osuuden jälleenmyyntihinnasta ostajan lukuun ja nimissä kertyneiden kustannusten korvaukseksi ja sellaisena läpikulkueräksi jälleenmyyjän arvonlisäverotuksessa⁹. Komissio katsoi Suomen autoveron olevan luonteeltaan vastaavanlainen kuin Tanskan rekisteröintivero. Komission käsityksen mukaan myös autovero tulisi tällöin käsitellä läpikulkueränä arvonlisäverotuksessa.¹⁰

Suomessa lainsäädäntöä muutettiin kuitenkin ennen kuin komission Suomea vastaan nostama rikkomuskanne ratkaistiin EU-tuomioistuimessa, ja komissio veti kanteensa pois. Lainsäädäntöuudistuksen tarkoituksena oli muuttaa arvonlisäverolain sääntely komission kannan mukaiseksi ja poistaa täten autoveron ja arvonlisäveron suhteeseen liittyvät EU-oikeudelliset epävarmuudet¹¹. Uudistuksen myötä autoverolle peritystä elv:stä luovuttiin sellaisenaan. Samalla tarkoituksena oli muuttaa autoverotusta siten, ettei autoveroa enää jatkossa luettaisi myynnistä suoritettavan arvonlisäveron perusteeseen silloin, kun arvonlisäverovelvollinen myyjä ei rekisteröi ajoneuvoa omiin nimiinsä omaa käyttöään varten. Autoverotus ei uudistuksen myötä kuitenkaan keventynyt, koska samalla itse autoveron määrää korotettiin yleisesti 22 prosentilla.¹²

⁹ Veron perusteeseen kuulumattomat erät on lueteltu arvonlisäverodirektiivin 79 artiklassa. Sellaisia ovat muun muassa verovelvollisen hankkijalta saamat erät, jotka ovat jälkimmäisen nimissä ja lukuun maksettuja kustannusten korvauksia ja jotka on käsitelty läpikulkuerinä kirjanpidossa.

¹⁰ Komission kannetta on käsitelty HE 192/2009, s. 10–11.

¹¹ Ks. HE 192/2008, s.16.

¹² HE 192/2008, s.18.

Uudistuksessa arvonlisäverolaista kumottiin kaikki vanhaan elv:iin viittaavat säännökset (AVL 1.4 §, 102.1 § 4 k., 102 b § ja 141 § 5k.). Tämän lisäksi arvonlisäverolakiin lisätiin ainoastaan yksi momentti (AVL 73.2 §). Säännöksen mukaan:

Autoverolain (1482/1994) 39 §:ssä tarkoitetun rekisteröidyn asiamiehen mainitun lain 4 §:n 2 momentin nojalla ajoneuvorekisteriin merkityn ajoneuvon omistajan sijasta ajoneuvosta suorittama ja tältä veloittama autovero ei ole osa asiamiehen jälleenmyyjältä eikä jälleenmyyjän rekisteriin merkityltä ajoneuvon omistajalta ajoneuvon myynnistä veloittamaa vastiketta. (9.1.2009/6)

Säännös on vaikeaselkoinen, ja siitä on sen sanamuodon vuoksi haastavaa johtaa yksiselitteisesti hallituksen esityksessä auki kirjoitettuja tavoitteita autoveron ja arvonlisäveron suhteesta. Kaikki ajoneuvojen maahantuojat eivät ole säännöksessä tarkoitettuja rekisteröityjä asiamiehiä. Säännöksen sanamuodon johdosta AVL 73.2 § ei sovellu näiden toimijoiden maahantuomien ajoneuvojen autoveroihin.

Lainsäätäjän tarkoitus ei kuitenkaan liene ollut se, että muiden kuin rekisteröityjen asiamiesten asiakkaidensa puolesta maksamat autoverot luettaisiin aina osaksi veron perustetta AVL 73.1 §:n pääsäännön perusteella¹³. AVL 73.1 §:n mukaan myynnistä suoritettavan arvonlisäveron peruste on vastike ilman veron osuutta. Vastikkeella tarkoitetaan säännöksen mukaan myyjän ja ostajan väliseen sopimukseen perustuvaa hintaa, joka sisältää kaikki hinnanlisät.

Arvonlisäverodirektiivin 79 artiklan mukaista läpikulkuerän¹⁴ käsitettä arvonlisäverolaissa ei ole määritelty. Selvää on, että autovero käsitellään tästä huolimatta läpikulkueränä tietyissä tilanteissa. Selvää ei sen sijaan ole se, tulisiko autoveron ja arvonlisäveron suhdetta tulkita AVL 18 §:n kautta, jolloin autoveron edelleen veloituksessa ei olisi kyse tavarain tai palvelun vastikkeellisesta myynnistä, vai tulisiko tilanne tulkita siten, ettei autovero aina sisälly AVL 73.1 §:n vastikkeen määritelmään. Kotimainen

¹³ Saman päätelmän tekee myös Hellsten 2009, s. 528. Sittenmin esimerkiksi keskusverolautakunta on vahvistanut tämän linjan ennakkoratkaisussaan KVL 070/2009.

¹⁴ Direktiivissä ei puhuta tarkasti ottaen läpikulkuerästä, vaan hankkijalta saaduista eristä, jotka ovat korvauksia tämän nimissä ja lukuun suoritetuista kustannuksista ja jotka on käsitelty läpikulkuerinä kirjanpidossa. Läpikulkuerä on kuitenkin ytimekkyytensä tähden hyvä käsite kuvaamaan kyseisten erien luonnetta myös arvonlisäverotuksessa.

oikeuskäytäntö veron perusteeseen kuulumattomista eristä on kirjavaa, eikä ratkaisuksista aina ilmene yksiselitteisesti, miten läpikulkuerät lain systematiikassa käsitellään. Yleensä perusteluissa on mainittu AVL 1.1 §:n yleinen soveltamisalasäännös sekä AVL 73.1 §:n veron perusteen määrittelevä säännös. Joissain tapauksissa perusteluissa on viitattu myös edellä mainittuun AVL 18.1 §:ään.

Selvää ei myöskään ole se, miten autovero tulee käsitellä esimerkiksi silloin, kun autoliike rekisteröi ajoneuvon ensin itselleen ja myy sen vasta tämän jälkeen asiakkaalle. Hallituksen esityksen mukaan läpikulkuerästä olisi kyse silloin, kun autoliike ei rekisteröi ajoneuvoa omiin nimiinsä ja omaa käyttöönsä varten. Käsitteet eivät kuitenkaan aina kulje käsi kädessä. Autoliike voi rekisteröidä ajoneuvon itselleen, vaikka ei ottaisi sitä varsinaisesti omaan käyttöönsä. Autoliike voi tuoda ajoneuvon maahan myyntitarkoituksessa, mutta rekisteröidä sen ensin itselleen, koska ajoneuvolle ei vielä tässä vaiheessa ole tiedossa ostajaa, jonka nimiin se voitaisiin rekisteröidä. Niin sanotun esittelyauto-säännösten turvin autoliikkeen ei tarvitsisi rekisteröidä ajoneuvoa omiin nimiinsä ennen ostajan löytymistä, mutta aina autoliikkeet eivät käytä tätä mahdollisuutta hyväkseen. Joissain tilanteissa voi asiakkaan kannalta olla tarkoituksenmukaista ostaa ajoneuvo vasta sitten, kun se on rekisteröity Suomeen¹⁵.

EU-tuomioistuimen oikeuskäytännössä on Suomen lainuudistusten jälkeen käsitelty autoverojen kaltaisten verojen ja arvonlisäveron suhdetta yleisellä tasolla ja objektiivisiin kriteereihin perustuen. Ratkaisukäytännöstä ei ole suoraan johdettavissa vastausta yksittäistapausten ratkaisemiseen. Tämä on jätetty kansallisten tuomioistuimen tehtäväksi. EU-tuomioistuimen mukaan autoveron kaltaisten verojen käsittelylle arvonlisäverotuksessa on mahdotonta antaa yleispätevällä tavalla vastausta kaikkien tilanteiden varalta. Ratkaisu tulee tehdä aina yksittäistapausten vallitsevat olosuhteet ja kansallisen lainsäädännön erityispiirteet huomioon.¹⁶

Voimassa olevan oikeuden kanta autoveron ja arvonlisäveron suhteesta yksittäistapauksissa selviää nykytilanteessa arvonlisäverodirektiivin hallitsemisen lisäksi EU-

¹⁵ Ks. asiasta luku 2.2.

¹⁶ C-98/05, *De Danske Bilimportører*. Julkisasiamiehen ratkaisuehdotus, kohta 28.

tuomioistuimen oikeuskäytännön analysoinnin, muiden kansallisten lakien hallinnan (esimerkiksi autoverolaki) sekä joskus jopa viranomaiskäytännön tuntemuksen (esimerkiksi ajoneuvojen rekisteröimistoimenpiteet) kautta. Arvonlisäverolaista puuttuu useita keskeisiä direktiivin käsitteiden määrittelyjä sisältäviä säännöksiä, jolloin kansallisen lain soveltaminen muodostuu usein hankalaksi¹⁷. Tilannetta ei voida myöskään pitää perustuslain 81 §:n kannalta ihanteellisena. Verohallinto ei toistaiseksi ole antanut ohjetta autoveron ja arvonlisäveron suhteesta. Myöskään tämä tilanne ei ole ihanteellinen verovelvollisten oikeusturvan ja yhdenmukaisen verotuksen kannalta.

Käytännön lainsoveltamisen kannalta hankalimmat tilanteet syntyvät usein käytettyjen ajoneuvojen maahantuonnin yhteydessä. Autoliikkeiden käytännöt tuonnissa vaihtelevat, mikä on omiaan nostamaan esiin kirjavia laintulkintaongelmia. EU-jäsenyyden myötä tuonti on myös lisääntynyt tuntuvasti. Kasvanut tuonnin määrä yhdistettynä tukinnalliseen lainsäädäntöön on aiheuttanut ennennäkemättömän määrän valituksia eri oikeusasteisiin.¹⁸

Myös arvonlisäverolainsäädäntö on osoittautunut erityisen haasteelliseksi näissä yhteyksissä. Käytettyjä tavaroita varten on arvonlisäverotukseen luotu oma erityinen verotusmenettelynsä. Järjestelmän tarkoituksena on taata niin sanottu jakelutieneutraalisuus¹⁹. Autoveron käsittelystä marginaaliverojärjestelmässä ei ole olemassa EU-tuomioistuimen oikeuskäytäntöä. Lisäksi arvonlisäverolaissa ei ole määritelty esimerkiksi voittomarginaalin laskennassa käytettävien ostohinnan ja myyntihinnan käsitteitä tarkemmin. Verohallinto ei ole antanut ohjetta siitä, miten autovero tulisi eri tilanteissa marginaaliverojärjestelmässä tai ylipäättään arvonlisäverotuksessa käsitellä. Kysymys on näiltä osin avoinna.

¹⁷ Asianmukaisesti voimaan saatetun EU-oikeuden sisältö tulisi ilmetä kansallisen lain sisällöstä. Näin ollen esimerkiksi viranomaisen tulisi perustella päätökset kansallisen lain säännöksiä käyttäen. Sisällöltään EU-oikeuden kanssa ristiriidassa olevaa kansallista säännöstä viranomaisen ei sen sijaan saa soveltaa. Tulkinta- ja etusijaperiaatteista ks. esim. Mäenpää 2011, s. 84–85 ja 113–150. Rother ilmaisee saman asian siten, että yhteisen arvonlisäverojärjestelmän normit vaikuttavat kansallisten normien kautta. Ks. Rother 2003, s. 2–3.

¹⁸ Ks. käytettynä maahantuotujen ajoneuvojen verotuksen ongelmista yleisesti VTTV 2009.

¹⁹ Tiiviin yleisesityksen asiasta esittää esim. Svensk 2011, s. 91–92.

1.2 Tutkimusongelma ja -menetelmät

Suurin osa oikeustieteellisestä tutkimuksesta on oikeusdogmaattista eli lainopillista tutkimusta. Lainopin keskeisimpänä tutkimusongelmana on voimassa olevan oikeuden sisällön selvittäminen kulloinkin käsiteltävänä olevassa oikeusongelmassa.²⁰ Lain sisällön selvittämisen ohella lainopillisen tutkimuksen toisena keskeisenä osa-alueena on lain systematisointitehtävä²¹. Systematisoinnin avulla yksittäisistä oikeusnormeista on tarkoitus muodostaa loogisia ja mahdollisimman aukottomia kokonaisuuksia. Systematisointitehtävä ja lain sisällön selvittäminen tukee myös käytännöllistä lain soveltamistyötä.²² Systematisointi auttaa löytämään oikeusjärjestyksestä soveltajan tarvitsemat säännökset, ja se auttaa oikeudellisten järjestelyjen kokonaiskuvan hahmottamisessa²³. Yksittäisistä normeista tulee ymmärrettävimpiä kokonaisuuteen sijoitettuina.

Myös tämän tutkielman lähestymistapa on oikeusdogmaattinen. Tarkoituksena on selvittää eksaktiin, mutta oikeuskäytännössä tulkinnalliseksi osoittautuneeseen oikeusongelmaan vastaus. Tutkielman lopussa esitetään lisäksi lainsäädännön ja viranomaistoiminnan kehitysehdotuksia tutkimuksessa saatujen tulosten perusteella. Tutkielmaan sisältyy siten myös oikeuspoliittisen tutkimusotteen piirteitä. Tutkimuksen keskeisimpänä tavoitteena on selvittää vastauksia seuraaviin kysymyksiin:

1. *Miten autoveron ja arvonlisäveron suhde määräytyy Suomen lainsäädännössä?*
2. *Miten autoveroa tulisi käsitellä arvonlisäverotuksessa EU-oikeuden perusteella?*
3. *Tulisiko autoveron ja arvonlisäveron suhdetta sääntelevää lainsäädäntöä muuttaa?*

²⁰ Husa ym. 2008, s. 20.

²¹ Ks. esim. Aarnio 1989. Aarnion tuotannossa yleisesti lain sisällön selvittäminen ja systematisointi nähdään lainopin keskeisiksi tehtäviksi.

²² Nykänen 2004, s. 10–11.

²³ Aarnio 1978, s. 74.

1.3 Rajausta ja aineisto

Tutkielman aihe on rajattu otsikon mukaisesti käytettyinä Suomeen tuotujen ajoneuvojen autoveron käsittelyyn arvonlisäverotuksessa. Näkökulmaksi tarkentuu tällöin arvonlisäverovelvollisen eli verollista liiketoimintaa harjoittavan maahantuojan näkökulma. Arvonlisäverolain 1.1 §:n mukaan arvonlisäveroa suoritetaan liiketoiminnan muodossa Suomessa tapahtuvasta tavaroiden mynnistä, joten ei-verovelvollisten kuluttajien tai arvonlisäverotuksessa kuluttajan asemassa olevien maahantuojien ajoneuvojen edelleen myynnit eivät ole tutkimuksen kannalta relevantteja. Tutkielman kysymyksen asettelun mukainen ongelma muodostuu ainoastaan arvonlisäverovelvollisen toimijan tuodessa ajoneuvon maahan. Lisäksi maahantuodun ajoneuvon tulee olla autoverolain säännösten mukaan veronalainen.

Lisäksi tutkielmassa käsitellään ainoastaan Euroopan unionin²⁴ alueelta tuotuja ajoneuvoja. Tuonti Euroopan unionin alueen ulkopuolelta on arvonlisäverotuksen systematiikassa oma erillinen kokonaisuutensa, jota ei aihepiirin laajuuden vuoksi ole tarkoituksenmukaista käsitellä tämän tutkielman puitteissa.

Terminologiaan liittyy kuitenkin eräs tämänkin tutkielman kannalta ongelmallinen piirre. Käsite maahantuonti on varattu arvonlisäverotuksessa tarkoittamaan ainoastaan tuontia Euroopan unionin ulkopuolelta (AVL 86 §). Tuontiin unionin alueelta viitataan käsitteellä yhteisöhankinta. Kaikki tuonnit unionin alueelta eivät kuitenkaan ole AVL 26a §:n mukaisia yhteisöhankintoja. Yhteisöhankinnasta ei ole esimerkiksi AVL 26c §:n 5 momentin mukaan kyse silloin, kun tavaran myyntiin on kuljetuksen alkamisvaltiossa sovellettu AVL 79a §:ää vastaavaa marginaaliveromenettelyä. Tällaiselle tuonnille ei arvonlisäverolaissa ole varattu omaa käsitettä. Kyseessä on käsitteellisesti osto, johon sovelletaan marginaaliveromenettelyä, mutta sopivaa termiä erottelemaan Suomessa tehtyjä hankintoja muualla unionin alueella tehtyihin hankintoihin ei ole olemassa.

²⁴ Arvonlisäverolaissa puhutaan edelleen esimerkiksi Euroopan yhteisöistä (AVL 1a § 2 mom.) ja yhteisöhankinnoista (AVL 26a §), vaikka Lissabonin sopimuksen myötä Euroopan yhteisön ja Euroopan unionin välinen erottelu on siirtynyt oikeushistoriaan ja jatkossa tulisi puhua vain Euroopan unionista. Ks. SEU 1.3 artikla. Yksityiskohtaisen selvityksen asiasta antaa HE 23/2008.

Tässä tutkielmassa termiä tuonti käytetään sen yleiskielen mukaisessa tarkoituksessa kattamaan yleisesti Suomen alueelle tuotujen ajoneuvojen tuontia. Termejä yhteisöhan- kinta ja maahantuonti käytetään niiden tarkassa arvonlisäverolain tarkoittamassa merki- tyksessä ainoastaan käsiteltäessä asianomaisia arvonlisäverolain säännöksiä.

Arvonlisäverotus on direktiivein säännelty verotusmuoto, joten EU-oikeudellinen aines on tutkielmassa keskeisessä asemassa. Keskeisimmän aineiston muodostaa luonnollises- ti arvonlisäverodirektiivi ja sen tulkinnan ympärille muodostunut EU-tuomioistuimen oikeuskäytäntö. Arvonlisäverolaki ja sen tulkinnan ympärille syntynyt kansallinen oike- us- ja verotuskäytäntö muodostavat tutkielman toisen olennaisen aineistokokonaisuus- den. Lisäksi tutkielmassa pyritään hyödyntämään kattavasti aihepiiristä laadittua koti- maista oikeustieteellistä kirjallisuutta sekä eri viranomaisten ohjeistusta. Tarvittaessa ohjeistusta täydennetään henkilöhaastatteluin. Ulkomaiseen oikeuskirjallisuuteen ja viranomaiskäytäntöihin viitataan mahdollisuuksien mukaan.

Niin sanottu Lissabonin sopimus tuli voimaan 1.12.2009. Sopimuksella muutettiin Eu- roopan unionista tehtyä sopimusta ja Euroopan yhteisön perustamissopimusta. Perusta- missopimusjärjestelmä koostuu nykyisin kahdesta sopimuksesta, yhtäältä Euroopan unionista tehdystä sopimuksesta (SEU), ja toisaalta Euroopan unionin toiminnasta teh- dystä sopimuksesta (SEUT). Lissabonin sopimuksella Euroopan yhteisö ja Euroopan unioni yhdistettiin yhdeksi oikeushenkilöksi. Samalla purettiin aikaisempien perusta- missopimusten mukainen pilarirakenne. Tällöin poistui myös tarve eritellä toisistaan käsitteet EY-oikeus ja EU-oikeus.

Tässä tutkielmassa käytetään selkeyden vuoksi yksinomaan termiä EU-oikeus, myös esimerkiksi viitattaessa oikeustapauksiin ennen Lissabonin sopimuksen voimaan tuloa. Samoin Euroopan unionin tuomioistuimesta käytetään ainoastaan termiä EU- tuomioistuin. Termillä viitataan sekä nykyiseen unionin tuomioistuimeen että aiempaan EY-tuomioistuimeen²⁵. Termien valinnalla ei sinänsä ole vaikutusta varsinaisten oikeus- säännösten tulkintaan, joten nykyisin voimassa olevien termien käyttö on perusteltua esittämistavan selkeyden vuoksi.

²⁵ Ks. Euroopan unionin tuomioistuimen rakenteesta ja tehtävistä esim. Ojanen 2010, s. 29–30.

Lissabonin sopimuksella oli lisäksi konkreettinen vaikutus perustamissopimusten artiklanumerointeihin. Tässä tutkielmassa käytetään nykyisin voimassa olevaa numerointia, ja esimerkiksi aiemman oikeuskäytännön käsittelyn yhteydessä suluissa esitetään lisäksi mahdollinen aiempi artiklanumero.

Myös arvonlisäverodirektiivi uudistettiin vuonna 2007²⁶. Oikeuslähdeopillisesti tarkasteltuna uuden direktiivin sanamuodonmukaisen tulkinnan tulisi kuitenkin johtaa samoihin lopputuloksiin kuin vanhan direktiivin mukaisen tulkinnan, koska uudistuksen tarkoituksena ei ollut muuttaa voimassa olevaa lainsäädäntöä sisällöllisesti²⁷. Uudistuksella oli siten konkreettista vaikutusta vain artiklanumerointeihin. Tutkielma fokus on nykyisin voimassa olevan oikeuden sisällön selvittämisessä, joten arvonlisäverodirektiiviin viitataan nykyisin voimassa olevin artiklanumeroin myös aiemman oikeuskäytännön käsittelyn yhteydessä. Näin toimien asioiden yhteys nykyisin voimassa olevaan lainsäädäntöön on helpommin hahmotettavissa.

1.4 Tutkimuksen rakenne

Johdannon jälkeen luvussa kaksi käsitellään käytettyjen ajoneuvojen tuontia Suomeen. Luvussa määritellään sekä autoverotukseen että maahantuontiin yleisesti liittyviä käsitteitä. Lisäksi luvussa käsitellään ajoneuvojen tuontiin liittyviä käytäntöjä viranomaisen ja autoliikkeen näkökulmista. Luvussa määritetään esimerkiksi arvonlisäverolaissakin esiintyvän rekisteröidyn asiamiehen käsite, selvitetään autoveron verotettava tapahtuma ja autoverovelvollisuuden määräytymisperuste sekä hahmotetaan lainsäädäntöön ja viranomaiskäytäntöön liittyviä ongelmakohtia. Luvussa tarkentuu, mistä autoveron ja arvonlisäveron suhteen tulkintaa vaikeuttavat kirjavat käytännöt johtuvat.

Luvussa kolme syvennyttään käytettyjen ajoneuvojen tuontiin erityisesti arvonlisäverotuksen näkökulmasta. Luvussa syvennyttään keskeisten käsitteiden määrittelyjen lisäksi

²⁶ 28.11.2006 annettiin direktiivi yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 2006/112/EY, jolla toteutettiin niin sanottu kuudennen arvonlisäverodirektiivin 77/388/ETY kokonaisuudistus. Uusi direktiivi tuli voimaan 1.1.2007.

²⁷ Ks. direktiivin johdanto-osa, kohta 3.

marginaaliveromenettelyyn ja siihen liittyviin erityispiirteisiin. Luvussa tuodaan lisäksi esiin käytettyjen ajoneuvojen arvonlisäverotukseen liittyviä erityisiä ongelmakohtia. Monet näistä ongelmista liittyvät arvonlisäverotuksen neutraalisuuskysymyksiin, mutta osa ongelmista linkittyy suoraan myös veron perustetta koskeviin kysymyksiin.

Tutkielman neljäs luku käsittelee tutkielman asiallista pääteemaa, autoveron ja arvonlisäveron suhdetta. Tässä yhteydessä pyritään myös vastaamaan tutkielman päätutkimuskysymyksiin. Luvussa selvitetään, miten autoveron ja arvonlisäverotuksen suhde määrittyy EU-oikeudesta käsin, ja tämän perusteella hahmotellaan sitä, miten asia Suomen oikeusjärjestyksessä tulisi ratkaista. Luvussa käydään läpi sekä aineellisia että muodollisia vaatimuksia läpikulkueränä käsittelyn edellytyksistä.

Viidennessä luvussa esitetään tutkimuksen tulosten perusteella joitain kehitysehdotuksia sekä esitetään tutkielman loppuyhteenveto ja – päätelmät.

2. KÄYTETTYJEN AJONEUVOJEN TUONTI EU:N ALUEELTA

2.1 Autovero tullissa

Suomeen tuodusta ajoneuvosta on autoverolain²⁸ 1.1 §:n mukaan suoritettava autoveroa ennen ajoneuvon rekisteröintiä tai käyttöönottoa liikenteeseen Suomessa. Poikkeuksen tästä pääsäännöstä muodostavat vain tietyt väliaikaisen verottoman käytön tilanteet²⁹.

Autoverolain 54 §:n mukaan verotuksen ennen ajoneuvon ensimmäistä rekisteröintiä tai käyttöönottoa toimittaa tullilaitos. Siten asiointi aloitetaan tullilaitokselta, mikäli maahantuotu ajoneuvo halutaan rekisteröidä Suomessa. Autoverotusta toimittavia toimipisteitä tullilla on Helsingin lisäksi Hangossa, Turussa, Tampereella, Vaasassa, Lappeenrannassa, Torniossa ja Maarianhaminassa. Autoveroilmoituksen voi jättää myös postitse silloin, kun kyse on tavanomaisesta uuden tai käytetyn auton verotuksesta³⁰.

Autoverolain 1.1 §:n mukaan autoveroa maksetaan henkilöautosta (M1-luokka), pakettiautosta (N1-luokka) ja sellaisesta linja-autosta (M2-luokka), jonka oma massa on alle 1 875 kilogrammaa, moottoripyörästä (L3- ja L4-luokka) sekä muusta L-luokkaan luettavasta ajoneuvosta. Ajoneuvojen luokitteluun sovelletaan autoverolain 1.2 §:n mukaan ajoneuvolain³¹ sääntelyä, jollei autoverolaissa ole asiasta toisin säännelty. Ajoneuvojen perusluokittelu löytyy ajoneuvolain 2. luvusta.

Ajoneuvolakia ja sen luokittelua ei sovelleta ajoneuvolain 1 luvun 2 §:n mukaan muihin kuin yleiseen liikennekäyttöön tarkoitettuihin ajoneuvoihin. Autoveroa ei myöskään määrätä yksinomaan suljetuilla alueilla käytettäväksi tarkoitetuille ajoneuvoille. Lisäksi autoverolain 5 luvussa säännellään tietyt ajoneuvot erikseen autoverosta vapaiksi. Au-

²⁸ Autoverolaki 29.12.1994/1482.

²⁹ Ajoneuvon verotonta käyttöä on käsitelty tullin asiakasohjeessa ”Ajoneuvon väliaikainen veroton käyttö Suomessa”, Tullihallitus 2008.

³⁰ Tullihallitus 2013b. Nykyisin tullin yksiköt ovat yhdistyneet yhdeksi Tulli-nimiseksi viranomaiseksi. Tässä tutkimuksessa käytetään ohjeistukseen viitattaessa vain Tullihallituksen termiä.

³¹ Ajoneuvolaki 11.12.2002/1090.

toverolain 21 §:ssä on lueteltu tiettyjä ammattikäyttöön tarkoitettuja autoverosta vapaita autoja. Näiden lisäksi verosta vapaita ovat muun muassa matkailuauto, jonka oma massa on enintään 1 875 kiloa (autoverolaki 21.1§) sekä M1- luokkaan kuuluva auto, jonka oma massa on vähintään 6 000 kilogrammaa (autoverolaki 21.2 §).

Edellä luetellut autot ja autoverolain 28 §:ssä määritetyt taksit ovat käytännössä sellaisia autoverosta vapaita tai huojennukseen oikeuttavia ajoneuvoja, joita autoliikkeen käytännössä myös tuovat maahan. Muut verovapaaksi säädetty ajoneuvot tulevat autoliikkeen käytännön työssä vastaan kaiketi vain poikkeuksellisesti, kuten esimerkiksi diplomaattien (autoverolaki 22 §) ja Euroopan yhteisön toimielinten ja henkilöstönkäyttöön tulevat ajoneuvot (autoverolaki 22a §).

Tutkielman kysymyksen asettelun kannalta olennaista edellä esitetystä on kuitenkin havaita, että yleisesti tieliikenteeseen tarkoitetuista ajoneuvoista maksetaan pääsääntöisesti autoveroa, ja poikkeukset tästä pääsäännöstä perustuvat aina autoverolain erityissäännöksiin. Yksinomaan suljetuilla alueilla käytettäviksi tarkoitetuista ajoneuvoista puolestaan ei määrätä autoveroa. Nämä kaksi pääluokkaa muodostanevat maahantuojien käytännön työssä tärkeimmät kategoriat. Näiden lisäksi omana erityisryhmänä voidaan mainita matkailuautojen maahantuojat. Tämän tutkielman kannalta mielenkiintoisia ovat vain sellaiset yli 1 875 kiloa painavat matkailuautot, joista suoritetaan autoveroa.

Käytettynä ajoneuvona pidetään autoverolain 10.1 §:n mukaan ajoneuvoa, joka on ollut rekisteröitynä tai käytössä. Muita ajoneuvoja pidetään autoverolain 10.2 §:n mukaan uusina. Määrittelyllä on merkitystä, koska uusien ajoneuvojen tuontiin liittyy esimerkiksi osin erilainen menettely kuin käytettyjen ajoneuvojen tuontiin³².

Autoverolain 4.1 §:n mukaan velvollinen suorittamaan autoveroa on se, joka merkitään rekisteriin omistajaksi. Osamaksukaupassa verovelvollinen on kuitenkin ostaja, joka merkitään rekisteriin 1. haltijaksi. Aiemmin verovelvollinen oli ajoneuvon maahantuojaja tai valmistaja, mutta autoveron ja arvonlisäveron suhteen muuttaminen edellytti autove-

³² Ks. menettelystä tarkemmin Tullihallitus 2013a.

rotuksen verotettavan tapahtuman kytkemisen ajoneuvon rekisteröintiin, ja verovelvollisen määräytymisperustetta täytyi samalla muuttaa.³³

Lisäksi autoverolain 4.2 §:n mukaan silloin, kun ajoneuvon tuo maahan autoverolaissa tarkoitettu rekisteröity asiamies, vastaa tämä autoverosta 4.1 §:ssä tarkoitetun verovelvollisen sijaan ja maksaa veron tämän puolesta. Vastuu verosta voidaan kuitenkin siirtää kirjallisin sopimuksin ajoneuvon ostajalla. Rekisteröidyn asiamiehen tulee tällöin ilmoittaa asiasta tullille. Mikäli ilmoitus laiminlyödään vastaavat ajoneuvon luovuttaja ja luovutuksen saaja verosta yhdessä.

Lainsäädäntötasolla autoverovelvollisuus voidaan yleensä osoittaa suhteellisen yksiselitteisesti, mutta käytännön verotustyössä asia ei kuitenkaan aina ole näin. Tämä johtuu siitä, että autoverotus toimitetaan tullissa pääsääntöisesti ennen ajoneuvon rekisteröintiä. Ajoneuvot rekisteröidään Liikenteen Turvallisuusvirastossa eli Trafissa vasta tämän jälkeen. Autoverolain 37 §:n mukaan autoveroilmoitus tulee antaa ennen kuin ajoneuvo voidaan merkitä rekisteriin. Autoveron toimittamisen hetkellä ei aina vielä tiedetä kuka tai mikä taho ajoneuvon omistajaksi tai 1. haltijaksi tullaan varmuudella rekisteriin merkitsemään³⁴.

Autoverotus ja ensirekisteröinti eivät siis toteudu samalla hetkellä, eivätkä edes samassa viranomaisessa. Siten ei ole poikkeuksellista, että autoverovelvolliseksi merkitään verotuspäätöksellä eri taho kuin mitä autoverolaki määrää. Autoverotus toimitetaan yksinomaan autoveroilmoituksella ilmoitettujen tietojen perusteella³⁵. Näin on siitä huolimatta, että tullin ohjeistuksen mukaan veroilmoitus tulee antaa nimenomaan sen henkilön nimissä, joka ajoneuvon omistajaksi rekisteriin merkitään³⁶.

³³ HE 192/2008, s. 18.

³⁴ Pääsäännöstä poiketen niin sanottu rekisteröity asiamies saa rekisteröidä ajoneuvon ennen autoveron maksamista. Ks. menettelystä ja sääntelystä luku 2.4.2.

³⁵ Haukioja 2013.

³⁶ Tullihallitus 2012, s.5.

2.2 Maahantuodun ajoneuvon ensirekisteröinti

Ajoneuvon ensirekisteröinnillä tarkoitetaan ajoneuvon ensimmäistä rekisteröintiä Suomessa. Ensirekisteröitävä ajoneuvo voi täten olla joko uusi tai käytetty. Ajoneuvolain 60.1 §:n mukaan ajoneuvon on ennen ensirekisteröintiä oltava kuitenkin hyväksytty rekisteröintikatsastuksessa.

Rekisteröintikatsastuksessa tarkastetaan ajoneuvon sääntöjen mukaisuus. Jotta ajoneuvo voidaan merkitä rekisteriin Suomessa, on sen täytettävä Suomen lainsäädännön vaatimukset. Käytetystä ajoneuvosta tarkastetaan rakenteet ja varusteet sekä todetaan pakollisten varusteiden olemassaolo. Maahan tuodusta ajoneuvosta tarkastetaan sekä ajoneuvo että siitä esitettävät dokumentit. Selvityksenä ajoneuvon vaatimusten mukaisuudesta hyväksytään

1. CoC-todistus eli alkuperäinen valmistajan laatima, tyyppihyväksytyn ajoneuvon valmistusvaiheen mukaisesti laadittu todistus
2. valmistajan tai valmistajan edustajan laatima todistus siitä, mitkä vaatimukset ajoneuvo täytti valmistajan luovuttaessa ajoneuvon
3. jonkin EU:n jäsenmaan virallisen tutkimuslaitoksen todistus.

Ajoneuvosta tulee esittää lisäksi alkuperäinen rekisteröintitodistus, josta ilmenee ajoneuvon rekisteröinti- tai käyttöönottopäivä. Ajoneuvon tekninen vaatimustaso määritetään tämän perusteella. Ajoneuvon ostomaassa ei välttämättä ole ollut sama vaatimustaso kuin Suomessa ajoneuvon käyttöönottopäivänä, joten ajoneuvon ostajan on tärkeää selvittää vaatimusten mukaisuus jo ennen kaupan toteuttamista. Lisäksi katsastuksessa tulee esittää todistus edellisestä ulkomaisesta rekisteröinnistä sekä todistukset omistusoikeuden siirtymisestä edellisestä rekisteriin merkitystä omistajasta lähtien.³⁷

Varsinaista kuntotarkastusta ajoneuvosta ei edellytetä, mikäli maahantuoja esittää selvityksen joko Suomessa tai ETA-valtiossa tai Ahvenanmaan maakunnassa suoritetusta Suomen lainsäädännön mukaisesta hyväksytystä katsastuksesta. Ajoneuvolain 60.5 §:n

³⁷ Ks. menettelystä ja ohjeistuksesta tarkemmin TraFi 2013a.

mukaan rekisteröintikatsastuksessa annettu todistus on voimassa kolme kuukautta, mikä asettaa käytännön määräajan ajoneuvon ensirekisteröinnille katsastuksen jälkeen.³⁸

Hyväksytyn rekisteröintikatsastuksen jälkeen ajoneuvo voidaan rekisteröidä. Trafi:n ohjeistuksen mukaan rekisteri-ilmoituksen tekee ajoneuvon rekisteriin merkittävä omistaja. Käytännössä kaupallisessa tarkoituksessa maahan tuotujen ajoneuvojen rekisteröinnin hoitaa yleensä kuitenkin ajoneuvon maahantuoja, joko omissa nimissään tai ostajan puolesta tämän nimissä ja lukuun. Ohje on kaikesti ymmärrettävä siten, että ilmoitus on tehtävä ajoneuvon omistajan nimiin eikä ohjeessa näin ollen puututa siihen kuka tai mikä taho ilmoituksen varsinaisesti tekee. Ajoneuvolain 64.1 §:n mukaan rekisteri-ilmoituksista yleisesti vastaavat ajoneuvon omistaja ja haltija. Ajoneuvolain 64.4 §:n mukaan rekisteri-ilmoitus on toimitettava henkilökohtaisesti, mutta rekisteri-ilmoituksen tekijän lisäksi sen voi toimittaa myös hänen asiamiehensä.

Ajoneuvon ensirekisteröinnin edellytyksenä on käytännössä, että

1. ajoneuvo on hyväksytty rekisteröintikatsastuksessa
2. ajoneuvo täyttää Suomessa voimassa olevat vaatimukset
3. ajoneuvosta ei ole annettu jätelaissa tarkoitettua romutustodistusta
4. ajoneuvon verojen ja maksujen suorittamisesta esitetään selvitys
5. ajoneuvon omistajasta ja haltijasta esitetään selvitys
6. ajoneuvolle on otettu liikennevakuutus.³⁹

Jo edellä esitetyn perusteella voidaan todeta, että käytetyn ajoneuvon maahantuonnissa tulee huomioida useita käytännön asioita, eikä toisessa maassa käytössä olleen ajoneuvon saaminen Suomen ajoneuvorekisteriin sellaisenaan ole aina itsestään selvää. Vaatimukset Suomessa voivat poiketa ajoneuvon ostomaan vaatimuksista olennaisesti. Lisäksi ajoneuvolain 7 luvun 1.1 § edellyttää, että ajoneuvossa on oltava alkuperäisiä osia yli 50 % tai ajoneuvo on rekisteröitävä niin sanottuna rakennettuna ajoneuvona. Tällöin

³⁸ Ks. rekisteröinnistä tarkemmin ajoneuvolain 7. luku.

³⁹ TraFi 2013b.

ajoneuvon tulee täyttää uuden ajoneuvon tekniset vaatimukset. Ei-ammattilaisen ostajan voi käytännössä olla hyvin vaikea selvittää näitä asioita etukäteen.

Lisäksi ajoneuvon ostajan tulee huomioda se, että esimerkiksi anastetun ajoneuvon omistajalla on usein oikeus saada ajoneuvonsa takaisin vastikkeetta. Suomessa ei myöskään tarkasteta ensirekisteröinnin yhteydessä sitä, onko ajoneuvo poistettu ulkomaisesta rekisteristä, kuten useiden maiden lainsäädäntö edellyttää. Tällöin ajoneuvon ulkomaiset maksut, kuten verot, saattavat kertyä edelleen. Näistä syistä esimerkiksi Trafi suosittelee ohjeistuksessaan ostamaan käytettynä Suomeen tuodun ajoneuvon vasta sitten, kun se on jo merkitty Suomen rekisteriin.⁴⁰ Näin toimimalla ainakin osa edellä esitellyistä ongelmista voidaan välttää.

2.3 Autoliikkeen toimintamallit

2.3.1 Yleistä

Maahantuodusta ajoneuvosta on ensimmäiseksi tehtävä käyttöönottoilmoitus tulliin⁴¹. Ajoneuvo voidaan tämän jälkeen siirtää maahantuontipaikalta, mikäli se on edelleen rekisteröitynä toiseen ETA-maahan, rekisterikilvet ovat ajoneuvossa kiinni ja ajoneuvolla on Suomessa voimassa oleva liikennevakuutus.

Muussa tapauksessa ajoneuvon siirtämistä varten tarvitaan siirtolupa. Siirtolupaa haetaan Liikenteen turvallisuusvirasto Trafín vahvistamalla lomakkeella. Hakemuksen voi jättää joko katsastusasemalle, tullin toimipisteeseen tai sen voi täyttää verkossa etukäteen pdf-lomakkeelle. Siirtoluvan antamisen edellytyksenä on, että ajoneuvolle on otettu jatkuva liikennevakuutus tai erillinen siirtovakuutus. Esimerkiksi tullista ajoneuvolle

⁴⁰ TraFi 2013c.

⁴¹ Ilmoitus tehdään tullin lomakkeella numero 83. Saatavilla <http://www.tulli.fi>.

voidaan ostaa siirtovakuutus 1-7 päiväksi siirtoluvan hakemisen yhteydessä. Siirtolupa annetaan hakijalle, joka on laatinut siirtolupahakemuksen.⁴²

Tämän jälkeen Suomeen rekisteröitäväksi tarkoitettua ajoneuvoa saadaan käyttää autoveroa suorittamatta enintään kolmen kuukauden ajan. Jotta ajoneuvon käyttöoikeus säilyisi, se on kuitenkin ilmoitettava verotettavaksi viimeistään viiden päivän kuluttua käyttöönottoilmoituksen vahvistamisesta (Autoverolaki 35a § 1 mom.). Ajoneuvon autoveroton käyttöoikeus siis päättyy, mikäli autoveroilmoituksen antaminen laiminlyödään määräajassa. Ajoneuvon käyttöoikeus päättyy myös autoveron eräpäivänä tai silloin, jos autoverotus perutaan (Autoverolaki 35a § 2 mom.).

Huomionarvoista on, että vaikka edellä mainittu siirtolupa myönnetään luvan hakijalle, ei ajoneuvon tilapäistä luovutusta muun henkilön käyttöön ole rajoitettu. Ajoneuvo voidaan näin ollen antaa toisen henkilön kuljetettavaksi tai myydä käyttöönottoilmoituksen voimassa ollessa rajoituksetta. Ajoneuvon ostajan ei näin ollen tarvitse olla tiedossa maahantuonnin hetkellä, mutta mikäli autoverovelvolliseksi halutaan autoveropäätökselle Autoverolain 4.1 §:n mukainen ajoneuvon rekisteriin omistajaksi merkittävä ostaja, on ajoneuvon ostajan löydyttävä viiden päivän kuluessa ajoneuvon käyttöönottoilmoituksen antamisesta. Ajoneuvo voidaan toki myydä tämän jälkeenkin käyttöönottoilmoituksen voimassa ollessa, mutta usein käytännön syistä ajoneuvon ostajaa ei enää autoveropäätökselle autoverovelvolliseksi muuteta.

Autoveroilmoituksen ohjeistuksen mukaan tullille tulee tehdä välittömästi ilmoitus, mikäli ajoneuvon ensimmäiseksi omistajaksi aiotaan rekisteröidä joku muu henkilö kuin se, jonka nimissä autoveroilmoitus on annettu. Ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönnistä voidaan määrätä autoverolain 59a §:n mukainen virhemaksu.⁴³ Käytännössä ilmoituksia ei kaiketi yleensä jälkikäteen anneta eikä viranomaisilla ole resursseja tai intressiä valvoa sitä, annetaanko autoveroilmoitus oikean henkilön nimissä. Fiskaalisesta tavoitteesta käsin tärkeämpää on autoveron kertyminen.

⁴² Ks ohjeistuksesta Tullihallitus 2013b sekä TraFi 2013c.

⁴³ Ks. Tullin lomake numero 72s_10. Saatavilla <http://www.tulli.fi>.

Vaihtoehtoisesti edellä esitetylle toimintamallille ajoneuvon maahantuoja voi käyttöönottoilmoituksella ilmoittaa ajoneuvon Autoverolain 35 b §:ssä tarkoitetuksi esittelyautoksi. Mainitun säännöksen mukaan Suomessa myytäväksi tarkoitettua ajoneuvoa voidaan käyttää enintään yhdeksän kuukauden ajan esittelyssä ja asiakkaiden koeajossa autoveroa suorittamatta. Esittelykäytössä olevan ajoneuvon voi luovuttaa vain kolmen vuorokauden ajaksi asiakasta kohden koeajoa varten. Esittelykäytöstä on pidettävä kirjjanpitoa Tullihallituksen määräämällä tavalla⁴⁴.

Esittelyautosääntelyn turvin maahantuojaat voivat halutessaan hoitaa autoverotuksen ja ajoneuvon rekisteröinnin vasta asiakkaan löydyttyä, jolloin autoveroilmoitus ja ajoneuvon rekisteröinti voidaan tehdä ostajan nimissä. Muutoin yhdeksän kuukauden siirtolupia koskevat samat ehdot kuin edellä esiteltyä kolmen kuukauden siirtolupaa.

2.3.2 Rekisteröity asiamies

Autoverolain 39 § mukaan Tullihallitus voi hyväksyä säännöllistä liiketoimintaa harjoittavan ajoneuvojen maahantuojan tai Suomessa toimivan valmistajan rekisteröidyksi asiamieheksi. Rekisteröidyn asiamiehen tulee olla luotettava ja asiantunteva, ja tällä tulee olla valmiudet antaa autoverolaissa tarkoitetut ilmoitukset konekielisessä muodossa. Rekisteröidyn asiamiehen tulee asettaa vakuus verosaatavien turvaamiseksi⁴⁵.

Rekisteröitynä asiamiehenä toimiminen on luvanvaraista, säänneltyä ja valvottua. Tämän vastapainoksi rekisteröidylle asiamiehelle on myönnetty useita käytännön toiminnan kannalta merkittäviä huojennuksia. Käytännössä rekisteröidyt asiamiehet ovat laajamittaista maahantuontia harjoittavia toimijoita, jotka myyvät maahan tuomansa ajoneuvot joko jälleenmyyjille tai vaihtoehtoisesti suoraan loppuasiakkaille. Järjestelmä on luotu helpottamaan hallinnollista käsittelyä sekä maahantuojan että viranomaisen näkökulmasta luomalla mahdollisuus niin sanottuun massamenettelyyn ilmoitusten antamisessa ja käsittelyssä.

⁴⁴ Ks. Tullihallitus 2009b.

⁴⁵ Vakuuksien yleisistä perusteista määrätään tullikoodeksin 2. luvussa. Suomessa Tullihallitus on antanut 12.5.2011 ohjeen vakuuksien määräytymisperusteista. Ks. Tullihallitus 2011.

Rekisteröity asiamies voi rekisteröidä ajoneuvon ennen autoveron maksua Trafissa, hän voi antaa maahantuomiensa ajoneuvojen autoveroilmoitukset jaksoittain kolmesti kuukaudessa kootusti konekielisessä muodossa ja lisäksi hän voi maksaa autoverot kootusti jaksoittain kolme kertaa kuukaudessa.⁴⁶ Luvuissa 2.1 ja 2.2 esitetyt ehdottomat vaatimukset esimerkiksi autoveron maksamisesta ennen ajoneuvon rekisteröintiä eivät siis koske rekisteröityä asiamiestä erityissääntelyn turvin.

Autoverolain 4.2 §:n mukaan rekisteröity asiamies on vastuussa autoverosta. Käytännössä rekisteröity asiamies vastaa autoveroilmoituksen antamisesta ja veron maksamisesta, mutta varsinainen verovelvollinen on autoverolain 4.1 §:n perusteella ajoneuvon rekisteriin merkittävä omistaja. Rekisteröity asiamies toimii autoveroasiassa ajoneuvon rekisteriin merkittävän omistajan nimissä ja lukuun. Autoverolain ja arvonlisäverolain uudistuksen taustalla oli nimenomaan ajatus siitä, että rekisteröity asiamies rekisteröi ajoneuvon ostajan nimiin, jonka jälkeen asiamies vasta ilmoittaisi ajoneuvon verotettavaksi ja maksaisi veron ostajan puolesta⁴⁷. Järjestelmän tarkoituksena on ensinnäkin varmistaa autoveron kertyminen kaikissa tilanteissa hallinnollisesti tehokkaalla tavalla⁴⁸. Toiseksi uudistuksella mahdollistettiin autoveron käsittely läpikulkueränä rekisteröidyn asiamiehen arvonlisäverotuksessa.

Tätä taustaa vasten tämän tutkielman johdannossa mainittu arvonlisäverolain 73.2 § tulee ymmärrettäväksi. Lain esitöiden mukaan säännös lisättiin arvonlisäverolakiin selvyyden vuoksi⁴⁹. Säännöksellä pyrittiin luultavasti selkeyttämään nimenomaan verovelvollisuuden määräytymistä rekisteröidyn asiamiehen tuodessa ajoneuvon maahan. Vaikka rekisteröity asiamies on vastuussa verosta, ei hän silti ole varsinainen verovelvollinen. AVL 73.2 §:n sanamuodolla pyrittiin luultavasti korostamaan juuri tätä seikkaa. Säännöksen mukaan rekisteröidyn asiamiehen ajoneuvon omistajan sijasta suorittama autovero ei ole osa myynnin vastiketta.

⁴⁶ Ks. Tullihallitus 2012.

⁴⁷ Ks. HE 192/2008, s. 27.

⁴⁸ HE 192/2008, s. 27–28. Ks. myös VTTV 2009, s. 22, jossa todetaan järjestelmän mahdollistavan ilmoittajien vähäisen määrän, vaikka autovero katsotaankin kuluttajan veroksi.

⁴⁹ HE 192/2008, s. 38.

Toisin sanoen asiamiehen vastuu verosta ei tarkoita sitä, että hän arvonlisäverotuksen mielessä suorittaisi veron omissa nimissään ja omaan lukuunsa. AVL 73.2 §:n perusteella on selvää, että autoverolain 39 §:ssä tarkoitetun rekisteröidyn asiamiehen tuodessa ajoneuvon maahan, rekisteröinnin yhteydessä loppuasiakkaan puolesta suoritettava autovero ei ole osa myynnin vastiketta arvonlisäverotuksessa. Säännöksen ei tässä valossa ole muutoin tarkoituskaan sanoa autoveron ja arvonlisäveron suhteesta mitään. Autoveron ja arvonlisäveron suhde on ratkaistava muilla perusteilla.

2.3.3 Muut autoliikkeet eli käteisasiakkaat

Edellisessä luvussa esitettyjen vaatimusten perusteella rekisteröityjen asiamiesten toiminta on säänneltynä ja valvottuna melko yhdenmukaista myös muissa toimintatavoissa. Ajoneuvojen maahantuonnissa toimitaan pääsääntöisesti saman mallin mukaisesti, minkä lopputuloksena ajoneuvon loppuostaja saa käyttöönsä Suomeen rekisteröidyn ajoneuvon riippumatta siitä käytetäänkö välissä jälleenmyyjiä vai myydäänkö ajoneuvo suoraan loppukäyttäjälle.

Muiden maahantuojien eli niin sanottujen tullin käteisasiakkaiden toiminta on puolestaan kirjavampaa. Käytännössä markkinoilla on toimijoita, joiden päätoimintamallit voidaan jakaa seuraaviin luokkiin:

1. Autoliike tai vastaava toimija hakee itse toimeksiannon perusteella ajoneuvon loppuostajalle, ja ajoneuvo rekisteröidään suoraan loppuostajan nimiin. Loppuostaja maksaa toimintamallista riippuen joko välityspalkkion hankkijalle, tai autoliike ostaa ajoneuvon ensin itselleen kohdemaasta ja myy sen edelleen loppuostajalle vasta tämän jälkeen.
2. Autoliike tai vastaava toimija käyttää kohdemaassa alihankkijaa, joka hankkii ajoneuvon loppuostajan tekemän tilauksen perusteella. Autoliike joko maksaa kohdemaan alihankkijalle välityspalkkion ja ostaa ajoneuvon suoraan kohdemaan myyjältä, tai alihankkija ostaa ajoneuvon kohdemaassa ja myy sen edelleen Suomalaiselle autoliikkeelle omalla katteellaan lisättynä. Tämän jälkeen ko-

timainen autoliike toimii ajoneuvon varsinaisena maahantuojana ja hoitaa maahantuontiin liittyvät paperityöt loppuasiakkaan puolesta tämän nimissä ja lukuun. Tässäkin mallissa siis ajoneuvo rekisteröidään suoraan loppuasiakkaan nimiin.

3. Autoliike tai vastaava toimija tuo omissa nimissään ajoneuvon Suomeen käyttäen joko alihankkijaa kohdemaassa tai ostaen ajoneuvon suoraan kohdemaan alkuperäiseltä myyjältä. Tässä mallissa loppuostaja saa käyttöönsä valmiiksi Suomen rekisteröidyn ajoneuvon suoraan autoliikkeen pihasta. Autoliike siis rekisteröi ajoneuvon ensin omiin nimiinsä, hoitaa kaikki paperityöt valmiiksi ja ajoneuvo on valmiina tieliikennekäyttöön ostajan ilmaantuessa.
4. Maahan tuotu ajoneuvo ilmoitetaan niin sanotuksi esittelyautoksi ja ajoneuvo verotetaan sekä rekisteröidään vasta ostajan löydyttyä tämän nimissä.
5. Maahantuoja käyttää joustavasti edellä mainittuja toimintatapoja tilanteesta riipuen ja tarvittaessa eri toimintamalleja yhdistellen.⁵⁰

Edellä kuvattujen toimintamallien kirjavuuteen on olemassa erinäisiä syitä. Osa eroista selittyy puhtaasti liiketoiminnallisesta näkökulmasta. Eri toimijat ovat valinneet erilaisia liiketoimintastrategioita ja ansaintamalleja, mikä on täysin normaalia yleensäkin liiketoiminnassa.

Osa eroista selittyy loppuasiakkaiden erilaisen suhtautumisen ja käyttäytymisen kautta. Osa asiakkaista tietää ennalta tarkasti mitä haluavat eikä heillä ole kynnystä hankkia autoa ulkomailta. Heille on järkevää hankkia juuri halutunlainen auto tilauksesta. Toisille asiakkaille sopii paremmin valmiiksi Suomen rekisterissä olevan auton hankkiminen. Jotkut asiakkaat eivät ole halukkaita ostamaan ylipäättään ulkomailta tuotua ajoneuvoa. Mikäli asiakas ei ole valveutunut ja selvittä ajoneuvon taustoja, ei hän välttämättä edes

⁵⁰ Ryhmittely perustuu käytännön verotustyössä tehtyihin havaintoihin. Luokittelu ei liene katta-va, mutta palvelee tämän tutkielman tarpeita riittävällä tasolla. Olennaista on havaita, että ajoneuvo rekisteröidään toisissa tapauksissa suoraan loppuasiakkaan nimiin ja toisissa tapauksissa ensin autoliikkeen tai vastaavan maahantuojan nimiin.

tiedosta ostavansa ulkomailta tuotua ajoneuvoa ostaessaan kotimaisin rekisterikilvin varustettua autoa Suomalaisen autoliikkeen pihasta. Tämä ilmiö voi selittää osaltaan tiettyjen toimijoiden halukkuutta rekisteröidä ajoneuvo ennen myyntiä omiin nimiinsä.

Oman erillisen ilmiönsä muodostavat sellaiset ajoneuvojen maahantuoja, jotka ilmoittavat itsensä autoveroilmoituksella verovelvolliseksi, vaikka heillä on jo autoveroilmoituksen antamisen hetkellä tiedossa ajoneuvolle ostaja. Toisin sanoen ajoneuvo rekisteröidään autoveron suorittamisen jälkeen ostajan nimiin, mutta autoverotuksessa verovelvolliseksi ilmoitetaan vastoin autoverolain säännöksiä auton maahantuoja. Ilmiö ei selittyne pelkästään osaamattomuudella tai väärin ymmärryksillä.

Tullin ohjeistus asiasta on sinänsä yksiselitteinen: ”...ajoneuvon veroilmoitus on tehtävä saman henkilön nimissä, joka merkitään ajoneuvoliikennerekisteriin ajoneuvon ensimmäiseksi omistajaksi”⁵¹. On esitetty epäilyjä, että osa maahantuoista merkitsee itsensä autoveropäätökselle verovelvolliseksi, vaikka heitä olisi ohjattu tullissa toimimaan toisin silloin, kun ajoneuvo tullaan rekisteröimään ostajan nimiin. Näin ollen pois ei voida sulkea vaihtoehtoa, että osa maahantuoista toimii tietoisesti virheellisesti.

Ilmiö on mielenkiintoinen, sillä vaikka Verohallinto ei ole antanut ohjetta autoveron käsittelystä arvonlisäverotuksessa, on Tullihallitus ottanut kantaa asiaan ohjeistuksessaan. Tullin ohjeen mukaan silloin, kun ajoneuvo verotetaan ja rekisteröidään maahantuojan lukuun, tulee ajoneuvoa edelleen myytäessä kantaa arvonlisäveroa koko kauppahinnasta, mukaan lukien autoveron osuus.⁵² Tällöin maahantuoja vaikuttaisivat tietoisesti valinneen toimintatavan, jolla joko ajoneuvon myyntihinta loppuasiakkaalle kasvaa tai maahantuojan oma myyntikate heikkenee.

Ilmiö selittynee osaksi autoverolain 68 ja 69 §:llä. Säännösten mukaan autoveroa koskevaan päätökseen voi hakea muutosta vain verovelvollinen, jolloin esimerkiksi mahdollinen veronpalautuskin maksetaan vain verovelvolliselle. Lisäksi tuntien Suomen ongelmallisen historian autoveroasioissa EU-oikeudessa autoveron palautuksineen, ei

⁵¹ Ks. Tullihallitus 2009a.

⁵² Ks. Tullihallitus 2009a.

verovelvollisuusstatus liene merkityksetön kaikkien toimijoiden silmissä. Ilmiöstä ei ole laadittu tarkempaa selvitystä, mutta käytännön kokemuksen perusteella voidaan todeta, että autoverot on näissä tapauksissa yleensä pyritty käsittelemään arvonlisäverotuksessa läpikulkuerinä. Maahantuojan merkitseminen autoveroilmoitukselle vastoin autoverolain sääntelyä liittyneekin näissä tapauksissa yleensä niin sanottuun puhevaltaan autoveroasiassa mahdollisten verojen palautusten toivossa⁵³.

Kuten edellä luvussa 2.2 on esitetty, myös Trafi suosittelee loppuostajaa ostamaan ajoneuvon vasta sen jälkeen, kun se on jo rekisteröity Suomeen. Näin toimimalla ostaja voi välttyä ikäviltä yllätyksiltä ajoneuvon rekisteröintivaiheessa.

Edellä luetelluista syistä johtuen, ajoneuvojen maahantuojien näkökulmasta on joissain tilanteissa tarkoituksenmukaista rekisteröidä ulkomailta tuotu ajoneuvo maahantuojan omissa nimissä ja omaan lukuun. Joissain tilanteissa puolestaan maahantuojaat näyttävät suosivan toimintatapaa verottaa maahantuotu ajoneuvo omissa nimissään, minkä jälkeen ajoneuvo kuitenkin rekisteröidään loppuostajan nimiin. Olivat syyt toimintatapojen taustalla mitkä tahansa, aiheuttavat nämä toimintamallit kuitenkin hankalia tulkintakysymyksiä arvonlisäverotuksessa.

2.4 Autoveron luonne

Edellä luvussa 1.1 on käsitelty komission rikkomuskannetta Suomea vastaan autoveron sisällyttämisestä arvonlisäveron perusteeseen. Komissio katsoi kanteessaan Suomen autoveron olleen luonteeltaan vastaavanlainen kuin Tanskan rekisteröintiveron, joka EU-tuomioistuimen ratkaisun C-98/05 mukaan tuli jättää arvonlisäveron perusteen ulkopuolelle.

EU-tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan veron perusteeseen sisältyy vastikkeena ainoastaan se, millä on suora yhteys varsinaiseen suoritukseen.⁵⁴ Asia tode-

⁵³ Vova on käyttänyt puhevallan käsitettä tässä yhteydessä. Ks. KHO 2012:133, s 11.

⁵⁴ Ks. esim. C-86/99, *Freemans*, kohta 27.

taan myös tapauksen *C-98/05, De Danske Bilimportører* ratkaisussa. Jotta sellaiset erät, joista ei synny arvonlisää, ja jotka eivät muodosta taloudellista vastiketta tavarantoimittajan luovutuksesta voivat sisältyä arvonlisäveron perusteeseen, täytyy niillä olla suora yhteys luovutukseen⁵⁵.

Tanskan lainsäädännön mukaan rekisteröintivero tuli maksettavaksi silloin, kun ajoneuvo esitettiin rekisteröitäväksi. Verotettava tapahtuma ei määräytynyt ajoneuvon luovutuksen perusteella eikä ajoneuvon maahantuojalla ollut verovelvollinen, vaan rekisteriin merkittävä ostaja. Rekisteröintiveroa ei myöskään suoritettu silloin, kun ajoneuvo ei tullut yleiseen tieliikennekäyttöön Tanskan alueella. Rekisteröintivero liittyi ajoneuvon käyttöönottoon, ei sen luovutukseen sinänsä. Näissä olosuhteissa EU-tuomioistuin katsoi, että Tanskan rekisteröintivero tuli jättää arvonlisäveron perusteen ulkopuolelle. Maahantuojan maksama ja ostajalta veloittama rekisteröintivero oli jälkimmäisen puolesta maksettua kustannusten korvausta ja sellaisena läpikulkuerä arvonlisäverotuksessa.⁵⁶

Myös Suomessa aiemmin voimassa olleen lainsäädännön perusteella autovero oli suoritettava ennen ajoneuvon rekisteröintiä tai käyttöönottoa, mutta verovelvollinen oli ajoneuvon maahantuojalla. Lisäksi käytännössä sääntely johti siihen, että verotettavaksi tapahtumaksi muodostui yleensä ajoneuvon omistusoikeuden siirto tai autoveroilmoituksen antoajankohta⁵⁷. Komission rikkomuskanteessaan esittämä kanta Suomen autoveron yhteneväisyydestä Tanskan rekisteröintiveron kanssa on tämän valossa altis kritiikille. Asiaa ei kuitenkaan koskaan testattu EU-tuomioistuimessa komission vedettyä kanteensa pois Suomen lainsäädäntöuudistusten myötä.⁵⁸ Suomessa korkein hallinto-oikeus on vuosikirjaratkaisussaan 2012:133 kuitenkin katsonut:

⁵⁵ *C-98/05, De Danske Bilimportører*. Kohta 17.

⁵⁶ *C-98/05, De Danske Bilimportører*. Kohdat 18–30.

⁵⁷ Hellsten 2009, s.523.

⁵⁸ Esimerkiksi Hellsten on ilmaissut epäsuorasti olevansa eri mieltä komission kanssa Suomen autoveron luonteesta. Hellstenin mukaan autoverossa oli kyse sekä hankintavaiheen verosta että käyttöönottovaiheen verosta. Ks. Hellsten 2009, alaviite 14 s. 523. Hellsten ei kuitenkaan kiinnitä tässä yhteydessä huomiota verovelvollisuuden erilaiseen määräytymiseen. Tanskassa rekisteröintiverovelvollinen oli ostaja, ei maahantuojalla, kuten Suomessa.

...etteivät EUT:n asiassa *C-98/05, De Danske Bilimportører*, vahvistamat arviointiperusteet ole sellaisenaan sovellettavissa Suomen ennen 1.4.2009 voimassa olleeseen autoverojärjestelmään.⁵⁹

Suomen nykyisin voimassa olevan autoverolain sääntelyn mukaisesti verotettava tapahtuma kytkeytyy käytännössä tosiasiallisesti useissa tapauksissa edelleen samalla tavalla ajoneuvon käyttöönottoon tai luovutukseen, mutta verovelvollinen määräytyy lainuudistuksen jälkeen eri tavalla. Nykyisin autoverolain perusteella autoverovelvollinen on ajoneuvon rekisteriin merkittävä omistaja⁶⁰. Verovelvollinen voi näin ollen olla joko maahantuoja tai loppuostaja. Tämä on tärkeä näkökohta arvioitaessa nykyisin autoveron ja myynnin arvonnäkökohdan perustetta koskevien säännösten suhdetta.

Tärkeämpi kuin korkealentoisen teoreettiset ja sellaisina kiistanalaiset rakennelmat autoveron verotettavan tapahtuman tosiasiallisesta luonteesta. Läpikulkuerän käsitteen valossa tärkeämpää lienee sen määrittäminen, kenen kulua autovero tosiasiallisesti on, kuin esimerkiksi se, onko autoveroa pidettävä sivusuorituksena, joka ei ole asiakaskunnan kannalta tavoite sinänsä, vaan keino nauttia toimijan tarjoamasta pääasiallisesta palvelusta parhaissa olosuhteissa. Jälkimmäinen lause on syntynyt EU-tuomioistuimen oikeuskäytännössä ja on saanut vakiintuneen aseman myynnin vastikkeen määrittelemisessä. Sellaisena se on myös omiaan vaikeuttamaan asian ymmärtämistä ja kenties aiheuttanut väärinymmärryksiä läpikulkuerän käsitteestä komissiota myöden.

⁵⁹ KHO:n vuosikirjaratkaisu 2012:133 koski autoveron ja arvonnäkökohdan suhdetta ennen autoverolain ja arvonnäkökohdalan muutosta. Tapauksen yhteydessä on kuitenkin käsitelty hyvin läpikulkuerän käsitettä ja muita tämän tutkielman kannalta keskeisiä käsitteitä. Ratkaisua käytetäänkin tässä tutkielmassa lähteenä useassa kohdassa, vaikka tapaus sinänsä koskee vanhentunutta lainsäädäntöä.

⁶⁰ Hallituksen esityksen mukaan verotettava tapahtuma kytkeytyy tämän perusteella nimenomaan ajoneuvon rekisteröintiin. HE 192/2008, s. 18. Käytännössä autoveroilmoitus annetaan useissa tapauksissa käyttöönottoilmoituksen yhteydessä, jolloin yhteys rekisteröintiin ei ole yksiselitteinen. Ks. myös verosaajan oikeudenvallontayksikön perustelut KHO ratkaisun 2012:133 yhteydessä.

3. KÄYTETTYJEN AJONEUVOJEN TUONTI EU:N ALUEELTA ARVONLISÄVEROTUKSESSA

3.1 Veroton vai verollinen osto?

Yleisesti hyväksytyn käsityksen mukaan arvonlisävero on niin sanottu kulutusvero⁶¹. Kulutusvero-ominaisuudesta johtuen tavaroiden kansainvälisessä kaupassa on laajalti pyritty siihen, että arvonlisäveroa maksetaan siihen maahan, missä tavara kulutetaan. Tavoitetta on arvonlisäverotuksessa tavoiteltu siten, että myynti ulkomaille on pääsääntöisesti vapautettu verosta, ja vastaavasti tavaroiden osto ulkomailta on säädetty verolliseksi.⁶²

Käytettyjen ajoneuvojen maahantuoja voi ostaa arvonlisäverotuksen mielessä ajoneuvot ulkomailta joko kuluttajalta tai kuluttajan asemassa olevalta myyjältä tai vaihtoehtoisesti verovelvolliselta myyjältä. Kuluttajalta tai kuluttajan asemassa olevalta myyjältä ostetun ajoneuvon ostohinta ei sisällä missään tilanteessa vähennyskelpoista arvonlisäveroa. Maahantuojan ostohinta sisältää siten kuluttajan aikanaan ostonsa yhteydessä maksaman arvonlisäveron piilevänä⁶³.

Maahantuoja voi soveltaa näissä tapauksissa halutessaan hankintaan ja myyntiin marginaaliverotusmenettelyä samoin edellytyksin kuin puhtaasti kotimaassa käytävän kaupan yhteydessä. Menettelyn soveltaminen on vapaaehtoista, joten halutessaan maahantuoja voi myydä ajoneuvon edelleen niin sanottua normaalimenettelyä käyttäen tilittäen arvonlisäveron koko verottomasta myyntihinnasta.

⁶¹ Ks. Rother 2003, s. 48–49. Käsite ei perustu mihinkään yksittäiseen arvonlisäverotuksen säännökseen eikä sillä yleensä ole merkitystä säännösten soveltamisen kannalta. Käsite palvelee pääasiassa oikeustieteellisen systematisointitehtävän tarpeita. Näin esimerkiksi Juanto – Saukko 2012, s.1–2.

⁶² Äärilä – Nyrhinen, s. 272 –

⁶³ Ks. piilevän veron käsitteestä esim. Äärilä – Nyrhinen 2010, s. 553.

Silloin, kun maahantuoja hankkii ajoneuvon kohdemaassa verovelvolliselta myyjältä, määräytyy arvonlisäverotus kaupasta useamman tekijän perusteella. Riippuen kaupan teknisestä toteuttamistavasta ja ajoneuvon käyttöhistoriasta voi EU:n alueelle sijoittautuneen myyjän lasku

1. sisältää ajoneuvon lähtömaan arvonlisäveron
2. olla arvonlisäveroton, koska ajoneuvo ei ole ollut vähennyskelpoisessa käytössä
3. olla arvonlisäveroton yhteisömyyntinä
4. sisältää merkinnän siitä, että myyjä on soveltanut ajoneuvon lähtömaassa myyntiin marginaaliverotusmenettelyä vastaavaa menettelyä, jolloin myyntilasku ei sisällä vähennyskelpoista arvonlisäveroa.

Kaksi ensimmäistä vaihtoehtoa voi tulla kyseeseen esimerkiksi niissä tapauksissa, että ajoneuvon suomalainen arvonlisäverovelvollinen ostaja ei ole osoittanut kuljettavansa ajoneuvoa pois myyntimaan alueelta. Yhteisöhankinnan ja marginaaliverotusmenettelyn säännökset soveltuvat sen sijaan tavallisimmin maahantuonnin yhteydessä.

Edellä sivuttujen kokonaisuuksien, kuten yhteisökauppa ja käytettyjen tavaroiden kauppa, sääntely pohjautuu arvonlisäverodirektiiviin ja on sellaisenaan voimassa muodossa tai toisessa koko EU:n alueella. Seuraavassa käsitellään tarkemmin näiden kokonaisuuksien systematiikkaa erityisesti käytettyjen ajoneuvojen tuonnin näkökulmasta.

3.2 Käytetyn ajoneuvon määritelmä arvonlisäverotuksessa

Käytetyillä tavaroilla yleisesti tarkoitetaan AVL 79b §:n mukaan irtaimia esineitä, jotka ovat olleet käytössä ja jotka soveltuvat edelleen käytettäväksi sellaisinaan, korjauksen ja tai kunnostuksen jälkeen taikka osiin purettuina. Määritelmällä on merkitystä, koska käytetyille tavaroille on arvonlisäverotuksessa säädetty oma erityinen verotusmenettelynsä, jota ei voida soveltaa arvonlisäverotuksessa uusina pidettäviin tavaroihin (AVL 79a §). Tavallisessa kotimaan kaupassa marginaaliverotusmenettelyä voidaan siis soveltaa sellaisen ajoneuvon ostoon ja myyntiin, joka on otettu täällä jo käyttöön.

On kuitenkin jossain määrin tulkinnanvaraista, mitä käytöllä tässä yhteydessä tarkasti ottaen tarkoitetaan. Lainsäädännön perusteella ei ole yksiselitteisesti osoitettavissa kynnystä, jonka jälkeen uusi ajoneuvo muuttuu arvonnäisäverotuksessa käytetyksi. Yleiskie-len merkityksessä ajoneuvo voisi muuttua käytetyksi esimerkiksi ensimmäisen käynnistyksen yhteydessä Suomessa. Toisaalta ajoneuvon käyttöönottoilmoitus voisi toimia myös luontevana osoituksena siitä, että ajoneuvo on tosiasiallisesti otettu käyttöön. Kolmannen tulkintavaihtoehdon mukaan ajoneuvo on tosiasiallisesti otettu käyttöön vasta rekisteröinnin yhteydessä. Tämän tulkinnan mukaan ajoneuvon todellinen suunniteltu käyttö voi alkaa laillisesti vasta rekisteröinnin jälkeen. Esimerkiksi esittelykäytössä olleita uusina maahan tuotuja ajoneuvoja pidetään autoverotuksessa uusina ensirekisteröintiin asti⁶⁴.

Kysymys sinänsä on teoreettinen, sillä käytännössä uusia ajoneuvoja ei kaiketi myydä kuluttajille rekisteröimättöminä. Uuden ajoneuvon täytyisi käydä ensin kuluttajan tai kuluttajan asemassa olevan toimijan omistuksessa ja palata välittömästi sen jälkeen vaihdantaketjuun, jotta ajoneuvo ylipäättään voisi tulla marginaalimenettelyn piiriin ja kysymys siitä, onko ajoneuvo uusi vai käytetty tulisi relevantiksi. Tällainen menettely ei liene käytännössä mahdollinen tai ainakaan yleinen. Siten tieliikenteeseen tarkoitettua ajoneuvoa voitaneen pitää marginaalimenettelyä silmällä pitäen kotimaan kaupassa käytettynä sen jälkeen, kun se on ollut rekisteröitynä kuluttajan tai kuluttajan asemassa olevan toimijan omistukseen Suomessa.

Arvonlisäverolaki sisältää lisäksi tarkempaa sääntelyä maahantuonnin yhteydessä rajanvedosta uuden ja käytetyn ajoneuvon välillä. AVL 26d §:n mukaan uudella kuljetusvälineellä tarkoitetaan yhteisö Hankintojen yhteydessä sellaista moottorikäyttöistä maakuljetusvälinettä, joka on myyty enintään kuusi kuukautta ensimmäisen käyttöönoton jälkeen, ja jolla on ajettu enintään 6000 kilometriä. Käytettynä pidetään näin ollen ajoneuvoa, joka on otettu käyttöön yli kuusi kuukautta sitten, ja jolla on ajettu yli 6000 kilometriä. Kummankin ehdon tulee lain sanamuodon perusteella ylittyä, jotta ajoneuvoa pidetään käytettynä arvonnäisäverotuksessa.

⁶⁴ Ks. Tullihallitus 2013a.

Vastaavat raja-arvot sisältyvät arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 2 kohdan b alakohdan uuden kulkuvälineen määritelmään⁶⁵. Yleisesti yhteisöhankintasääntelyssä tarkoitettu kulkuväline on määritetty direktiivin 2 artiklan 2 kohdan a alakohdassa henkilö- tai tavarakuljetukseen tarkoitetuksi kulkuvälineeksi

1. jonka moottorin sylinteritilavuus on yli 48 kuutiosenttimetriä ja jonka moottoriteho on suurempi kuin 7,2 kilowattia
2. joka on yli 7,5 metriä pitkä vesialus
3. joka on ilma-alus, jonka suurin sallittu lähtömassa on yli 1 550 kilogrammaa.

Autoverolain mukaan ajoneuvo on käytetty, jos se on ollut rekisteröitynä tai käytössä. Autoverolain määritelmä ei ole näin ollen täysin yhtenevä maahantuonnin yhteydessä arvonlisäverotuksen käytetyn ajoneuvon määritelmän kanssa. Käytännössä tällöin joissain tilanteissa joudutaan autoverolain mukaan käytetyistä ajoneuvoista maksamaan uuden kulkuvälineen yhteisöhankinnan arvonlisäveroa. Myös yksityishenkilöt ovat velvollisia maksamaan uuden kulkuvälineen yhteisöhankinnan arvonlisäveron⁶⁶.

3.3 Yhteisöhankinta

Arvonlisäverolain 3a luku sisältää sääntelyn tavaran yhteisöhankinnasta. Yhteisöhankinnalla tarkoitetaan AVL 26a §:n mukaan tavaran omistusoikeuden vastikkeellista hankintaa, jos myyjä, ostaja tai joku muu heidän puolestaan kuljettaa esineen jäsenvaltiosta toiseen. Arvonlisäverodirektiivin IV osaston 2 luvun 20 artiklan määritelmä on sisällöltään vastaava.

Yhteisöhankinta on verollinen AVL 1.1 §:n 3 kohdan perusteella. Verollisuudella toteutetaan määränpäämaaperiaatetta. Yhteisöhankinnasta suoritetaan sen maan vero, johon

⁶⁵ Direktiivissä käytetään kulkuvälineen termiä, arvonlisäverolaissa termi on kuljetusväline yhteisöhankintasääntelyn yhteydessä. Muutoin arvonlisäverolaissa käytetään myös termejä auto ja ajoneuvo. Ajoneuvolaissa käytetty ajoneuvon käsite on käyttökelpoinen yleiskäsite, sillä ajoneuvolain mukainen luokittelu vaikuttaa myös arvonlisäverolain taustalla.

⁶⁶ Ks. menettelystä VH 2010a.

tavaran kuljetus päättyy⁶⁷. Vastaavasti yhteisömyynti on lähtömaassa veroton. Yhteisöhankinnan veron peruste on vastike ilman veron osuutta (AVL 73a §). Vastike sisältää kaikki hinnanlisät, ja se määräytyy samoin perustein kuin kotimaan kaupassa. Veron perusteeseen luetaan kaikki myyjän ostajalta veloittamat erät, esimerkiksi kuljetuskustannukset. Kyseessä ei ole luonnollisesti myyjän veloittama vastike silloin, kun rahdin veloittaa kuljetusliike. Kyse on erillisestä kuljetuspalvelun ostosta. Tällöin erää ei kirjata yhteisöhankinnan veron perusteeseen.

Yhteisöhankinnan tehneellä verovelvollisella on oikeus vähentää hankinnasta suoritettava vero, mikäli hankinta tulee vähennykseen oikeuttavaan käyttöön. Vähennys tehdään samalla kausiveroilmoituksella kuin yhteisöhankinnasta suoritetaan vero, joten käytännössä yhteisöhankinnasta ei synny maksettavaa veroa.⁶⁸

AVL 26c §:n pääsäännön mukaan yhteisöhankinta on kyseessä vain silloin, kun ostaja on elinkeinonharjoittaja tai oikeushenkilö, joka ei ole elinkeinonharjoittaja ja myyjänä on elinkeinonharjoittaja. Yksityishenkilön ostaessa tavaran toisesta jäsenvaltiosta, kyse ei ole yhteisöhankinnasta⁶⁹. Tavaran myyjän tulee osoittaa, että ostaja on toisessa jäsenmaassa verovelvollinen. Näin ollen myöskään ei-verovelvollisen oikeushenkilön tekemät vähäiset⁷⁰ ostot muista jäsenvaltioista eivät ole yhteisöhankintoja.

Yhteisömyyntinä ja -hankintana tapahtumaa ei voida käsitellä myöskään silloin, kun verovelvollinen ostaja ei ole toimittanut myyjälle alv-tunnistettaan. Näissä tilanteissa myyjän tulee myydä tavara lähtömaan arvonlisäverolla, kuten kuluttajille tapahtuvassa kaupassa, mikäli kaukomyynnin edellytykset eivät täyty⁷¹. Tällainen tilanne lienee kuitenkin normaaliolosuhteissa poikkeuksellinen.

⁶⁷ Äärilä – Nyrhinen 2010, s. 305.

⁶⁸ Äärilä – Nyrhinen 2010, s. 306. Ks. ajallisesta kohdistamisesta verohallinnon ohje 2010c, 7. Ajallinen kohdistaminen.

⁶⁹ Uusien kuljetusvälineiden yhteisöhankinta muodostaa tästä säännöstä ainoan poikkeuksen (AVL 26.1c § 2 kohta).

⁷⁰ Vähäisen oston raja on 8.500 euroa, jonka ylittyessä oikeushenkilön tulee hakeutua verovelvolliseksi yhteisöhankintojen perusteella, vaikka muutoin ei verollista toimintaa harjoittaisikaan.

⁷¹ Ks. Kaukomyynnistä yleisesti esim. VH 2011.

Yhteisömyynnin edellytyksenä on lisäksi, että ajoneuvo kuljetetaan jäsenvaltiosta toiseen. Kuljetus jäsenvaltiosta toiseen tulee pystyä näyttämään toteen myös jälkikäteen. Näyttönä voi Verohallinnon ohjeistuksen mukaan toimia esimerkiksi kuljetusliikkeen antama rahtikirja tai rahtilasku, tai mikäli tavara kuljetetaan omalla kalustolla selvitys siitä, kuka tavaran on kuljettanut, milloin tavara on kuljetettu, millä kuljetusvälineellä tavara on kuljetettu ja minne kuljetus on päätynyt⁷².

Käytettyjen ajoneuvojen kauppiaalla on yhteisökaupassa mahdollisuus valita, soveltaako hän edelleen myymiinsä ajoneuvoihin marginaaliverotusmenettelyä vai käsitteleekö hän myynnit yhteisömyynteinä⁷³. Yhteisöhankinnasta ei siten ole kyse myöskään silloin, kun tavaran myyjä on kuljetuksen alkamisvaltiossa soveltanut myyntiin marginaaliverotusmenettelyä vastaavaa menettelyä (AVL 26.5 c §) ja on tehnyt myyntilaskuun asianmukaiset merkinnät käyttämästään menettelystä.

Silloin, kun tavara on ostettu yhteisöhankintana, myydään se edelleen normaalina arvonlisäverollisena myyntinä. Ajoneuvon ostoon ja myyntiin ei voida soveltaa marginaaliverotusmenettelyä, mikäli ajoneuvon myyjä on tehnyt laskulle merkinnän yhteisömyynnistä⁷⁴. Marginaaliverotusmenettelyä yleisesti myynteihinsä soveltavan maahan-tuojan tulee tästä syystä tarkastaa huolella ostamiensa ajoneuvojen laskumerkinnät, ettei yhteisöhankintoihin sovelleta virheellisesti marginaaliverotusmenettelyä. Suoritettavan veron määrä muodostuu muutoin liian pieneksi.

⁷² Verohallinnon ohje 2010c, 3. Tavaroiden yhteisömyynti -> 3.2 Tavaroiden myynti -> 3.2.1 Tavaroiden vastikkeellinen luovutus.

⁷³ Edellyttäen, että tavaran osto on täyttänyt marginaalimenettelyn vaatimukset. Ks. luku 3.4.1 soveltamisedellytyksistä.

⁷⁴ Esimerkiksi VAT 0% Intra Community supply.

3.4 Marginaaliverotusmenettely ja sen soveltaminen

3.4.1 Menettelyn peruslähtökohdat

Oikeustieteellisessä kirjallisuudessa verot on tapana jakaa kahteen pääluokkaan – välillisiin ja välittömiin veroihin. Välittömillä veroilla tarkoitetaan tässä jaottelussa veroja, joiden rasitus on tarkoitettu verovelvollisten kannettavaksi. Välillisillä puolestaan niitä veroja, jotka verovelvollinen vyöryttää hyödykkeiden hinnoissa loppukuluttajille⁷⁵. Ideaalimallin mukaan verovelvollinen toimii arvonlisäverotuksessa vain veron teknisenä kerääjänä ja tilittäjänä⁷⁶.

Käytännössä arvonlisäverotus ei kuitenkaan toteudu missään täydellisesti ideaalimallin mukaisesti. Esimerkiksi se, miten hyvin vyörytys onnistuu loppukuluttajille, riippuu muun muassa markkinatilanteesta ja hyödykkeen hintajoustosta⁷⁷. Aina veroa ei voida siirtää täysimääräisesti tuotteen loppuhintaan. Tällöin osa verorasituksesta voi jäädä verovelvollisen yrityksen kannettavaksi.

Asia on ollut konkreettisesti esillä esimerkiksi Helsingin hallinto-oikeudessa ajoneuvojen maahantuontia käsittelevässä tapauksessa. Hao katsoi ratkaisussaan, että autoveroa ei silloin voimassa olleen lainsäädännön nojalla olisi tullut lukea osaksi jälleenmyynnin arvonlisäveron perustetta, mutta arvonlisäveroja ei määrätty palautettavaksi maahantuojalle sellaisenaan. Jälleenmyyjä oli perinyt arvonlisäveron loppuasiakkailta osana kauppahintaa, joten palautuksesta olisi Hao:n mukaan voinut aiheutua maahantuojalle perusteetonta etua. Maahantuojan tuli Hao:n mukaan osoittaa loppuasiakkaalle vyörytyksestä arvonlisäverosta aiheutunut myyntivolyymin pieneneminen, jotta tälle voitaisiin palauttaa veroja aiheutuneen haitan verran. Ratkaisu rakentuu nimenomaan sen ajatuk-

⁷⁵ Luokittelu ei ole teoreettisesti ongelmaton tai aukoton, mutta sinänsä kirjallisuudessa laajalti käytetty. Ks. jaottelun teoreettisista ongelmista tarkemmin esim. Wikström 2008, s. 70–73.

⁷⁶ Näin esimerkiksi Rother 2003, s. 47.

⁷⁷ Ks. Wikström 2008, s. 339–340.

sen varaan, että maahantuojat ei välttämättä ole saaneet vyörytettyä arvonlisäveron osuutta täysimääräisesti loppuasiakkaille.⁷⁸

Kulutusveroluonteen lisäksi arvonlisäverotuksessa tarkoituksena on verottaa vain yritysten tuottama arvonlisä. Verovelvollisen vähennysoikeuden verollista toimintaansa varten hankkimistaan tuotantopanoksista tulee siten olla kattava. Edellisen liiketoimen perusteella suoritettu vero vähennetään hyödykkeen hintaan sisältyvästä verosta, jolloin vero ei kertaannu jakelu- tai tuotantoportaiden lukumäärästä riippuen. Järjestelmä rakentuu verovelvollisuuden ja vähennysoikeuden varaan, ja vain silloin, kun nämä molemmat ominaisuudet toteutetaan samanaikaisesti kattavasti, voidaan arvonlisäverosta puhua kulutus- ja kilpailuneutraalina verona⁷⁹.

Arvonlisäveron kulutusveroluonteen mukaisesti verorasitus on tarkoitus kohdistaa lopukuluttajaan. Kuluttajalla ei ole täten mahdollisuutta vähentää ostoihinsa sisältyvää arvonlisäveroa. Kuluttajan aikanaan ostonsa yhteydessä maksama arvonlisävero sisältyy piilevänä hyödykkeen hintaan, mikäli kuluttajan käytössä ollut hyödyke palaa takaisin verolliseen vaihdantaketjuun, eli verovelvollisen yrityksen jälleenmyytäväksi. Verollista toimintaa harjoittava ostaja ei voi vähentää tällaista piilevää veroa arvonlisäverotuksen systematiikasta johtuen sellaisenaan.

Tästä syystä arvonlisäverotuksessa on luotu oma erillinen järjestelmänsä käytettyinä edelleen myytäväksi tarkoitettuja tavaroita varten, jolla piilevän veron ongelma pyritään poistamaan. Järjestelmä toteuttaa niin sanottua jakelutieneutraliteetin periaatetta, jonka mukaan arvonlisäverotus ei saisi asettaa eri jakelukanavia eriarvoiseen asemaan⁸⁰. Jär-

⁷⁸ Hao T:11/1405/4, 22.11.2011. KHO muutti Hallinto-oikeuden ratkaisua sittemmin, mutta muutoksen kohteena sinänsä ei ollut puheena ollut periaate. Ks. KHO 2012:133. EU-tuomioistuimen oikeuskäytännössä vakiintuneesta perusteettoman veroedun käsitteestä ks. esim. Edilex -> 7. Veron peruste -> 7.1.2 Veron perusteeseen kuulumattomat erät.

⁷⁹ Ks. tarkemmin arvonlisäverotuksen neutraalisuudesta käydystä keskustelusta esimerkiksi Saukko 2005, s. 63–99, Pikkujämsä 2001, s. 142–149 tai Wikström 2008, s. 82–85, joka tuo esiin sen, että absoluuttisessa mielessä neutraalia verotusta ei voi olla olemassakaan.

⁸⁰ Ks. Hellsten 2011, s. 533–535, joka on käsitellyt arvonlisäverotuksen jakelutieneutraalisuuden käsitettä sekä yleisesti että erityisesti autoveron näkökulmasta. Neutraaliustavoite oli esillä myös säädettäessä marginaaliverotusmenettelystä Suomessa. Ks. HE 168/195, s.15.

järjestelmässä verovelvollinen jälleenmyyjä suorittaa veroa vain katteestaan, toisin sanoen tuottamastaan arvonlisästä.

Marginaaliverotusta koskevat säännökset sisältyvät arvonlisäverolain 79a – 79k §:iin. Marginaalimenettelyä voi soveltaa verovelvollinen jälleenmyyjä, joka ostaa tavaran jälleenmyyntiä varten. Tavarantoimittaja ei voi vähentää jälleenmyyjän katteestaan suoritettavaa arvonlisäveroa, ja jälleenmyyjän on tehtävä tästä merkintä myyntilaskulle. Menettelyn soveltaminen on vapaaehtoista, ja sen soveltaminen on pääsääntöisesti kannattavaa silloin, kun ostajana on kuluttaja tai kuluttajan asemassa oleva oikeushenkilö, jolla ei ole vähennysoikeutta arvonlisäverotuksessa, tai silloin kun tavara tulee ostajalla muutoin vähennyskeltottomaan käyttöön.

Teknisesti jälleenmyyjä voi laskea suoritettavan veron määrän joko tavarakohtaisesti yksittäisen tavarantoimittajan myyntihinnan ja ostohinnan erotuksena (AVL 79.1a §) tai vaihtoehtoisesti yksinkertaistettua menettelyä käyttäen kausikohtaisesti kalenterikuukauden aikana myytyjen ja ostettujen tavaroiden voittomarginaalista laskettuna (AVL 79.1k §). Valitulla menettelytavalla ei ole vaikutusta tämän tutkielman kannalta olennaisissa kysymyksissä. Myyntihinnan vastike ja voittomarginaali muodostuvat yhtä suuriksi kumpaa tahansa menettelyä käyttäen.

Järjestelmän soveltamisen edellytyksenä on lisäksi jälleenmyytävän tavarantoimittajan veroton osto. Ostotoiminnan tulee tapahtua joko kuluttajalta, kuluttajan asemassa olevalta oikeushenkilöltä tai verovelvolliselta, joka ei ole voinut tehdä vähennystä tavarasta, koska tavara on ollut tällä vähennyskeltottomassa käytössä tai verovelvolliselta, joka on soveltanut tavarantoimittajan myyntiin marginaaliverotusmenettelyä (AVL 79f §). AVL 209b §:n 13 kohdan mukaan tositteessa tulee olla maininta marginaalimenettelyn soveltamisesta tai tositteella tulee olla viittaus asianomaisiin säännöksiin.

Arvonlisäverodirektiivissä käytetyille tavaroille on luotu oma erityisjärjestelmänsä itänaisten käsitteiden määrittelyineen. Voittomarginaalijärjestelmästä säännellään direktiivin 312–325 artikloissa ja kokonaisuutena käytettyjen tavaroiden verojärjestelmästä säännellään direktiivin erityisjärjestelmiä koskevan XII osaston 4. luvussa. Suomen arvonlisäverolaissa käytettyjen tavaroiden sääntely on sisällytetty veron perustetta kos-

kevan 7. luvun alaisuuteen. Sääntelyä ei ole toteutettu direktiivin tapaan itsenäisenä kokonaisuutena, jolloin myöskään käsitteiden määrittelyä ei ole toteutettu yhtä kattavasti kuin direktiivissä. Tämä aiheuttaa jossain määrin ongelmia lain soveltamisen näkökulmasta.

3.4.2 Voittomarginaali ja veron peruste

Arvonlisäverodirektiivin 315 artiklan mukaan voittomarginaalijärjestelmässä tarkoitettujen käytettyjen tavaroiden luovutuksen veron perusteena on verovelvollisen jälleenmyyjän voittomarginaali vähennettynä voittomarginaaliin kuuluvalla arvonlisäveron määrällä. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että voittomarginaali koostuu veron perusteesta ja sen perusteella lasketusta arvonlisäverosta. Voittomarginaalilla tarkoitetaan 315 artiklan mukaan jälleenmyyjän perimän myyntihinnan ja tavarantoimittajan ostohinnan erotusta. Myyntihinnalla tarkoitetaan 312 artiklan 1 kohdan mukaan kaikkea sitä vastiketta, jonka myyjä saa tai on saamassa ostajalta tai kolmannelta, mukaan lukien liiketoimeen suoraan liittyvät tuet, verot, tullit ja ennakkomaksut sekä liitännäiskustannukset, kuten esimerkiksi kuljetuskustannukset. Direktiivin 79 artiklassa mainitut erät, kuten esimerkiksi läpikulkuerät, eivät kuitenkaan kuulu 312 artiklan perusteella myyntihinnan vastikkeeseen.

Ostohinnalla tarkoitetaan 312 artiklan 2 kohdan mukaan puolestaan kaikkea sitä 1 kohdassa tarkoitettua vastiketta, jonka tavarantoimittajan jälleenmyyjä on suorittanut aikanaan tavarantoimittajan edelliselle luovuttajalle. Siten tavarantoimittajan myyntihinnan vastike luovuttajalle on sama kuin ostohinnan vastike tavarantoimittajan hankkijalle. Asia vaikuttaa näin esitettynä itsestään selvyydeltä, mutta määrittelyllä on joissain tilanteissa merkitystä arvioitaessa sitä, mitä eriä ostohintaan voidaan lukea voittomarginaalia laskettaessa.

Ostohintaan ei voida lukea 312 artiklan 2 kohdan perusteella sellaisia eriä, joita ei ole maksettu suoraan tavarantoimittajalle. Menettely on vastaavanlainen kuin edellä esitellyn yhteisöyhteistyön yhteydessä. Esimerkiksi kuljetusliikkeen veloittamia rahtikustannuksia ei lueta tavarantoimittajan ostohintaan, mutta tavarantoimittajan laskuttamina ne kuuluvat

ostohinnan vastikkeeseen. Kyseiset kulut sisältyvät myyntihinnan vastikkeeseen, mikäli tavarat ostanut jälleenmyyjä veloittaa kulut edelleen ostajaltaan. Voittomarginaali ja suoritettavan arvonlisäveron määrä kasvaa, mikäli kuluja ei voida kirjata ostohinnan vastikkeeseen, mutta edelleen myynnin yhteydessä niiden määrä luetaan osaksi myyntihintaa.

Esimerkiksi kuljetuskustannuksista verovelvollisella jälleenmyyjällä on oikeus vähentää laskuihin mahdollisesti sisältyvä arvonlisävero normaalisti, joten tämän vähennysoikeuden myötä kuittaantuu marginaalimenettelyssä tapahtuva voittomarginaalin ja suoritettavan veron määrän kasvu. Kuljetuspalvelun arvonlisävero kannetaan arvonlisäverotuksen systematiikan mukaisesti loppukuluttajalta osana jälleenmyyjän myyntihinnan vastiketta. Loppukuluttajan kannalta on samantekevää maksaako hän kuljetuspalvelun arvonlisäveron kuljetusliikkeelle vai osana ajoneuvon ostohintaa jälleenmyyjälle.

Mekanismi ei toimi samalla tavalla sellaisten erien kohdalla, joihin ei alun perin ole sisältynyt vähennyskelpoista arvonlisäveroa⁸¹. Luonteensa mukaisesti tällaisia erä ei yleensä makseta tavarat luovuttajalle, vaan kolmannelle taholle. Voittomarginaalia laskettaessa niitä ei voida tällöin lukea ostohinnan vastikkeeseen, koska niitä ei ole maksettu tavarat luovuttajalle, mutta myyntihinnan vastikkeeseen erät luetaan, mikäli jälleenmyyjä perii ne osana myyntihintaa ostajalta. Tällöin nämä erät ikään kuin muuntuvat arvonlisäverollisiksi marginaaliverotusmenettelyssä, vaikka ne eivät ole alun perin sisältäneet vähennyskelpoista arvonlisäveroa.

Suoritettava arvonlisäveron määrä kasvaa, mutta veroa ei arvonlisäveron kulutusveroluonteen mukaisesti ole tarkoitettu verovelvollisen yrityksen kannettavaksi, vaan loppukuluttajan maksettavaksi. Luonnollisesti verovelvollinen jälleenmyyjä pyrkiikin perimään arvonlisäveron loppuasiakkaaltaan. Aina arvonlisäveron määrää ei kuitenkaan saada vyörytettyä loppuasiakkaalle, kuten edellä on esitetty. Se, kuinka hyvin vyörytys onnistuu, riippuu muun muassa hyödykkeen hintajoustosta ja markkinatilanteesta. Jälleenmyyjälle voi aiheutua myyntivolyymin pienenemisen muodossa haittaa arvonlisäverotuksen johdosta. Asia ei ole ongelmaton myöskään jakelutieneutraalisuuden kannalta.

⁸¹ Tutkimusongelman mukaisesti autovero lienee merkittävin tällainen erä.

Puheena olevat erät muuntuvat arvonlisäverollisiksi ainoastaan verovelvollisen jälleenmyyjän käsissä. Myöskään marginaaliverotusmenettelyn perusidea voittomarginaalin verottamisesta ei toteudu tässä yhteydessä puhdasoppisesti.

Kaikkia myyjän ostajalta veloittamia eriä ei kuitenkaan lueta myyntihinnan vastikkeeseen. Suomessa korkein hallinto-oikeus on esimerkiksi katsonut vuosikirjaratkaisussaan 2000 T 563, että rahoitusliikkeen auton ostajan puolesta, mutta omissa nimissään ottamien vakuutusten maksuja ei ollut pidettävä auton myynnistä suoritettavan veron perusteeseen kuuluvina erinä. Arvonlisäveroa ei siis ollut suoritettava rahoitusliikkeen veloittaessa maksut edelleen ostajalta.⁸² Sen sijaan esimerkiksi niissä tapauksissa, kun myyjä on vastuussa ajoneuvon kuljettamisesta ostajalle, muuntuvat myyjän ottamat kuljetusvakuutukset arvonlisäverollisiksi myyjän veloittaessa kuluja edelleen ostajalta⁸³. Myynnin vastikkeen ja edelleen veloitettavien kulujen välinen suhde on ongelmallinen arvonlisäverotuksen peruseräperiaatteiden valossa. Ongelmaa käsitellään lisää tämän tutkielman luvussa 4 käsiteltäessä autoveron ja myynnin vastikkeen suhdetta tarkemmin.

Suomessa voittomarginaalin laskentaan liittyy myös toinen ongelmallinen piirre. AVL 79a §:n mukaan käytettyjen tavaroiden luovutuksen veron perusteena saadaan pitää voittomarginaalia ilman veron osuutta. AVL 79j §:n mukaan voittomarginaali on tavaroiden myynnistä saadun vastikkeen ja tavaroiden ostohinnan erotus. Myyntihinnan vastikkeeseen sisällytettäviä eriä ei kuitenkaan määritellä käytettyjen tavaroiden sääntelyn yhteydessä. Myynnin vastikkeen määritelmä joudutaan hakemaan myynnin vastikkeen yleissäännöksestä AVL 73 §:stä. Toisin kuin arvonlisäverodirektiivissä, marginaaliverotusmenettelyn sääntely ei ole tältä osin itsenäistä arvonlisäverolaissa. Tämä hankaloittaa jossain määrin marginaalimenettelyn kokonaisuuden ymmärtämistä ja aiheuttaa tässä mielessä turhaan tulkinnallisuutta asiassa.⁸⁴

⁸² KHO 2000 T 563, 16.3.2000.

⁸³ Ks. Juanto – Saukko 2012, s. 151.

⁸⁴ AVL 79j §:n ja AVL 73 §:n mukaisen vastikkeen määritelmän tulee esimerkiksi Hellstenin mukaan olla sama, vaikka asiaa ei arvonlisäverolakiin auki ole kirjoitettukaan. Marginaaliverotusmenettelyn tarkoituksena ei ole laajentaa arvonlisäverolain soveltamisalaa tai myynnin veron perustetta vaan pyrkiä estämään veron kertaantuminen. Ks. Hellsten 2009, s. 530–531. Samaa lopputulokseen päädytään tulkitsemalla AVL 79j §:ää direktiiviystävällisesti.

Ostohinnan käsitettä ei sen sijaan ole määritelty arvonlisäverolaissa tarkasti missään yhteydessä. Arvonlisäverolain perusteella jää siten avoimeksi kysymys siitä, mitä eria ostohinnan vastikkeeseen voidaan lukea. Verotuskäytäntö on Suomessa nojannut Verohallinnon ohjeen varaan. Ohjeen mukaan:

...pääsääntönä on, että voittomarginaalia laskettaessa tavarán ostohintana pidetään tavarán toimittajalle tavarasta maksettua verotonta hintaa. Ostohintoihin ei saa lisätä muita kustannuksia, kuten muiden kuin myyjän veloittamia tavarán kuljetuskustannuksia sekä korjaustoista syntyneitä tai myyntiin liittyviä kustannuksia.⁸⁵

Ohjeessa ei viitata arvonlisäverolain säännöksiin määritelmän yhteydessä. Sinänsä ohjeen määritelmä vastaa direktiivin sääntelyä. Vallitsevaa oikeustilaa voitaneen kuitenkin pitää jossain määrin ongelmallisena. Arvonlisäverolain mukaan voittomarginaali on tavarán myynnin vastikkeen ja tavarán ostohinnan erotus. Ostohinnan käsite ei kuitenkaan ole verotuksessa yleisesti yksiselitteinen.

Esimerkiksi elinkeinoverolaissa vaihto-, sijoitus- ja käyttöomaisuuden hankintameno on hyödykkeen hankinnasta ja valmistamisesta johtuneiden muuttuvien menojen määrä (EVL 14 §). Hankintameno ei ole miltään osin sidoksissa hyödykkeen luovuttajalle maksettuihin summaan. Ajatuksellisesti hankintameno määräytyy kaikkien niiden menojen perusteella, jotka on uhrattava, jotta hyödyke olisi käytettävissä tai myytävissä eteenpäin sellaisenaan. EVL 14 § perusteella hankintameno luetaan lisäksi kirjanpidossa hankintameno luetut kiinteät menot ja korkomenot⁸⁶.

Myös arvonlisäverolaissa on epäsuoria viittauksia oman käytön säännösten yhteydessä vastaavanlaiseen ostohinnan määritelmään. Teknisesti oma käyttö rinnastetaan AVL 20 §:ssä myyntiin, vaikka asiallisesti kyse on pikemminkin vähennysoikeutta ja sen rajoituksia täydentävästä sääntelystä⁸⁷. Oman käytön sääntelyssä määritellään siten lähtökohtaisesti pikemminkin ostohinnan kuin myynnin vastikkeen käsitettä. Tätä näkemystä

⁸⁵ VH 2010b, 7. Veron laskeminen -> 7.1 Yleistä.

⁸⁶ Ks. kiinteiden menojen ja korkomenojen lukemista hankintameno luetut kirjanpidossa esim. Leppiniemi – Leppiniemi, Oikeat ja riittävät kirjaukset -> 7. Vaihtuvat vastaavat -> Vaihto-omaisuus -> Kiinteiden menojen lukeminen hankintameno luetut.

⁸⁷ Näin Alho 2002, s. 65–72.

tukee se, että oman käytön arvonlisäveroa laskettaessa veron perusteeseen ei sisälly myynnin käsitteeseen yleisesti liittyvää katetta.

Arvonlisäverolaissa tarkoitettuun omaan käyttöön ottamisesta suoritetaan AVL 20 §:n perusteella veroa. AVL 74 §:n mukaan ostettujen tavaroiden veron peruste on tavaroiden ostohinta tai sitä alempi tavaroiden todennäköinen luovutushinta. Itse valmistettujen tavaroiden veron peruste on puolestaan tavaran valmistamisesta aiheutuvat välittömät ja välilliset kustannukset. Itse valmistetun tavaran hankintameno rinnastuu sääntelyssä ulkopuoliselta ostetun tavaran ostohinnan käsitteeseen. Ostohinnan käsitteeseen yhdistyy näin epäsuorasti myös arvonlisäverolaissa muita kuin tavaran luovuttajalle maksettuja kustannuksia.

Oikeusvarmuudella ja ennustettavuudella on arvonlisäverotuksessa nähty olevan korostunut merkitys veron vyörytysluonteesta johtuen⁸⁸. Verovelvollisen yrityksen on usein hankala tai mahdoton periä esimerkiksi virheen johdosta liian vähän veloittettua arvonlisäveroa jälkikäteen loppukuluttajalta, jolle verorasitus on tarkoitettu. Ennustettavuuteen liittyy vaatimus verolakien tarkkarajaisuudesta⁸⁹. Myös vero-oikeuteen liitetyn korostetun laillisuuden periaate vaatii verolailta täsmällisyyttä. Perustuslain 81 §:n mukaan minimivaatimuksina lakiin on sisällytettävä säännökset verovelvollisuudesta ja veron suuruuden perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta.

Tiivistetysti korostetun laillisuuden periaatteessa on kyse siitä, että veron jokaiselle olennaiselle elementille on kyettävä löytämään välitön tuki verolaista. Veroja ei voida asettaa harjoittamalla tuomiovaltaa eikä käyttämällä toimeenpanovaltaa, eli esimerkiksi antamalla hallinnollisia ohjeita.⁹⁰ Tästä näkökulmasta marginaaliverotusmenettelyn ostohinnan määrittelemättömyys on ongelmallista. Lainsäädäntövaltaa ei ole asiassa siirretty perustuslain 80.2 §:n mukaisella valtuutuksella Verohallinnolle. Arvonlisäverotukseen liittyy kuitenkin EU-oikeudellisen suhteen vuoksi tiettyjä erityispiirteitä. Arvonlisäverodirektiiviä ei tarvitse implementoida kansalliseen lainsäädäntöön sanatarkasti,

⁸⁸ Näin esimerkiksi Pikkujämsä 2001, s. 102–

⁸⁹ Rother 2003, s. 44–45.

⁹⁰ Ks. Wikström 2008, s. 22–32.

mutta esimerkiksi sanonnalliset erot eivät saisi johtaa erilaiseen lopputulokseen. Eroista johtuvaa tulkintariskiä ei saisi vallitsevan käsityksen mukaan säilyttää verovelvollisen kannettavaksi⁹¹.

EU-oikeudella on EU-tuomioistuimen vakiintuneen käytännön mukaan tulkintavaikutus kansallisen oikeuden tulkintaan. Kansallista oikeutta tulkitaan periaatteen mukaan niin pitkälti kuin mahdollista EU-oikeuden mukaisella tavalla. Arvonlisäverotuksen yhteydessä tämä tarkoittaa käytännössä sitä, että lain soveltaja voi olettaa lainsäätäjälle olleen tarkoitus täyttää kaikki arvonlisäverodirektiivin velvoitteet implementoidessaan direktiivin säännöksiä kansalliseen lainsäädäntöön. Tulkinnalla on kuitenkin rajansa, esimerkiksi selvästi lain sanamuodon vastaisia *contra legem*-tulkintoja periaate ei mahdollista. Lisäksi oikeusvarmuuden ja lainalaisuuden periaatteet estävät tulkitsemasta kansallista säännöstä tavalla, joka merkitsisi esimerkiksi yksilön verovelvollisuuden tai –vastuun laajentumista siitä, mikä se kansallisen säännöksen sanamuodon mukaan olisi.⁹²

Edellä esitetyn valossa ei liene yksiselitteisen selvää onko AVL 79j §:n mukaisen ostohinnan käsitteen direktiiviystävällinen tulkinta mahdollinen verovelvollisen vahingoksi. Ongelma on teoreettisesti mielenkiintoinen EU-oikeudellisena kysymyksenä. Lisäksi lainsäätäjän olisi hyvä huomioida perustuslain 81 §:n vaatimukset sekä hyvän hallinnon periaatteeseen osana kuuluvan legaliteettiperiaatteen vaatimukset lainsäädännön tarkkarajaisuudesta. Selvää on se, että ongelma voitaisiin kokonaan välttää, mikäli arvonlisäverolaissa olisi määritelty käsitteet tarkasti direktiivin mukaisella tavalla.

3.4.3 Käytettyihin ajoneuvoihin liittyvät erityiskysymykset

Marginaaliverotusmenettelyn soveltamisalan yleiset edellytykset eivät ole tämän tutkielman kannalta keskeisiä. Yleisluontoisesti voidaan todeta, että järjestelmää voidaan soveltaa sellaisten irtainten esineiden jälleenmyyntiin, jotka ovat olleet tosiasiallisesti

⁹¹ Näin Wikström 2008, s. 32–33.

⁹² Näin luonnehtii tulkintavaikutusta ja sen rajoja Ojanen. Ks. Ojanen 2010, s.78–83. Sinänsä tulkintavaikutus voi johtaa verovelvolliselle epäedulliseen lopputulokseen, mutta vain edellä mainituissa rajoissa.

käytössä. Pelkästään se, että esine on vanha, ei tee siitä käytettyä⁹³. Tässä mielessä käytetyn tavarahan käsitteestä on erotettava taide-, keräily- ja antiikkiesineet (AVL 79b §). Käytetyn ajoneuvon yleisiä kriteerejä on käsitelty edellä luvussa 3.2. ja marginaaliverotusmenettelyn yleistä soveltamista luvussa 3.3.1.

Käytettyihin ajoneuvoihin liittyy marginaaliverotusmenettelyn soveltamisen kannalta yleisten edellytysten lisäksi muutamia muita erityisiä näkökohtia. Ensinnäkin marginaaliverotusmenettelyä voidaan soveltaa vain kokonaisuudessaan verottomassa käytössä olleiden ajoneuvojen jälleenmyyntiin. Ajoneuvon jälleenmyyntiin ei voida soveltaa marginaaliverotusmenettelyä, mikäli ajoneuvo on ollut esimerkiksi osittain AVL 114.2 §:n mukaisessa vähennyskelpoisessa käytössä⁹⁴ ja osittain vähennyskelvottomassa yksityiskäytössä. Siltä osin kuin ajoneuvon luovuttaja on voinut tehdä ajoneuvon hankintaan liittyen vähennyksen, on hänen myös suoritettava veroa ajoneuvon myynnin yhteydessä. Tällöin myyntilasku tulee jakaa verolliseen ja verottomaan osaan eivätkä AVL 79f §:n 3 kohdan vaatimukset verottomasta laskusta täyty.⁹⁵

Toisaalta sääntelyssä ei ole rajoitettu menettelyn soveltamista ajoneuvon purkamiseen ja osien edelleen myyntiin. AVL 79b §:n mukaan käytetyillä tavaroilla tarkoitetaan myös sellaisia irtaimia esineitä, jotka ovat olleet käytössä ja soveltuvat edelleen myytäviksi myös osiin purettuina. Olennaista on, että käytetty ajoneuvo on hankittu jälleenmyyntitarkoituksessa. Merkitystä ei ole sillä, myydäänkö ajoneuvo sellaisenaan eteenpäin vai osissa. Osia voidaan käyttää myös muiden ajoneuvojen varaosina esimerkiksi korjaus- ja huoltotöissä.

Ajoneuvojen kunnostamiseen ja korjaamiseen liittyy kuitenkin eräs tärkeä huomioitava seikka. Vallitsevan verotuskäytännön mukaan sellaisen ajoneuvon myyntiin, jonka osista on vaihtunut autoverolaissa tarkoitettulla tavalla yli 50 %, ei voida soveltaa marginaa-

⁹³ Ks. KPMG 2012, 7. Veron peruste -> 7.12 Käytetyt tavarat sekä taide-, keräily- ja antiikkiesineet -> 7.12.1 Marginaaliverotusmenettelyn soveltamisala -> Käytetyt tavarat.

⁹⁴ Sanottu soveltuu muun muassa sekakäytössä olleisiin taksi- ja autokouluautoihin sekä pakettiautoihin, joista jälkimmäiset lienevät lukumääräisesti merkittävin ryhmä tämän kategorian ajoneuvoista.

⁹⁵ Näin myös Anttila – Rätty 1996, s. 258.

liverotusmenettelyä.⁹⁶ Vallitseva käsitys pohjautuu korkeimman hallinto-oikeuden vuosikirjaratkaisuun 1994 T 6666, jossa käsiteltiin kolarivaurioituneiden autojen osto-, kunnostus- ja myyntitoimintaa. Ratkaisu on liikevaihtoverotuksen ajalta, mutta sen on oikeuskirjallisuudessa katsottu soveltuvan sellaisenaan myös arvonlisäverolain tultua voimaan. Tulkintaa voidaan myös kritisoida.

Sovellettavat oikeuslähteet ovat muuttuneet merkittävästi ratkaisun antamisen jälkeen. Sen lisäksi, että liikevaihtoverolaki on korvattu arvonlisäverolailla, on Suomen EU-jäsenyyden myötä tulkinnassa nykyisin otettava myös EU-oikeus huomioon oikeuskäytäntöineen. Lisäksi autoverolakia on muutettu moneen otteeseen ratkaisun jälkeen.

Nykyisin voimassa olevan autoverolain 3 §:n mukaan ajoneuvo verotetaan uudelleen ensi kertaa käyttöön otettavana tai rekisteröitävänä ajoneuvona, kun sitä käytetään uudelleen sen jälkeen, kun 50 % tai enemmän ajoneuvon osista on vaihdettu. 50 % osuus lasketaan autoverolain 3.2 §:n mukaan siitä ajoneuvosta, joka on aiemmin otettu Suomessa käyttöön (kanta-ajoneuvo). Säännöksen mukaan vakuutuksen perusteella lunastettua ja tuhoutuneena rekisteristä poistettua ajoneuvoa ei kuitenkaan voida pitää kanta-ajoneuvona. Tällaisista ajoneuvoista suoritetaan näin ollen aina autoveroa rekisteröinnin yhteydessä, vaikka osista ei olisi vaihtunut yli 50 %.

Edellä mainittu KHO:n ratkaisu ei anna yksiselitteistä oikeusohjetta siitä, voidaanko vakuutuksen perusteella lunastettuihin ajoneuvoihin, joihin ei ole vaihdettu yli 50 % osia, soveltaa marginaaliverotusmenettelyä vai ei. Toisin sanoen ratkaisusta ei ilmene kumpi on ratkaisevaa, se että osista on vaihtunut yli 50 % vai se, että ajoneuvo verotetaan rekisteröinnin yhteydessä uudelleen käyttöön otettuna ajoneuvona. Ratkaisussa vain todetaan, että marginaalimenettelyä voidaan soveltaa, elleivät korjaukset olleet niin suuria, että kyse on auto- ja moottoripyöräverolaissa tarkoitettusta ajoneuvon valmistamiseen rinnastettavasta kokoonpanosta. Ratkaisussa ei perustella, miksi auto- ja mootto-

⁹⁶ Nieminen – Anttila – Jokinen näkevät oikeusohjeen kattavan yleisesti kaikkien ajoneuvojen kunnostamisen. Arvonlisäverotus -> 14. Veron peruste -> Soveltamisala -> Tavaraa koskevat edellytykset. Teoksessa Arvonlisäverotus käytännössä, Äärilä – Nyrhinen 2010, s. 555, puhutaan vain kolarivaurioituneista autoista.

ripyöraverolain mukaisella valmistamiseen rinnastettavalla kokoonpanolla oli ratkaiseva merkitys liikevaihtoverotuksessa.

Suomen EU-jäsenyyden myötä arvonlisäverodirektiivillä on nykyisin ratkaisevin merkitys arvonlisäverolain tulkinnassa. Esimerkiksi yhteisöhankintasääntelyssä käytetyn ajoneuvon määritelmä poikkeaa autoverolain käytetyn ajoneuvon määritelmästä. Arvonlisäverodirektiivissä ei ole muissa yhteyksissä määritelty käytetyn ajoneuvon kriteerejä. Selvää kuitenkin on, että määritelmän tulisi olla itsenäinen ja se tulisi johtaa arvonlisäverotuksen systematiikasta käsin. Määritelmä ei voine olla sidottu jäsenvaltioiden muiden lakien määritelmiin.

Etenkin, kun huomioidaan se, että määritelmää ei voida yksiselitteisesti johtaa Suomen lainsäädännöstä. Ajoneuvolain 7 luvun 1.1 §:n mukaan sellainen ajoneuvo, jonka osista on vaihtunut yli 50 %, tulee rekisteröidä niin sanottuna rakennettuna ajoneuvona, johon sovelletaan uuden ajoneuvon teknisiä vaatimuksia. Laissa ei varsinaisesti määritellä tällaista ajoneuvoa uudeksi. Autoverolaissa termi on ensi kertaa käyttöön otettava ajoneuvo, joka käsitteellisesti rinnastuu kaiketi uuden ajoneuvon käsitteeseen. Uuden ajoneuvon termiä ei myöskään autoverolaissa tosin käytetä.

Kuten edellä luvussa 3.2 todettiin, arvonlisäverotuksessa käytettynä ajoneuvona tulisi pitää sellaista ajoneuvoa, joka on tosiasiallisesti jo ollut käytössä. On tulkinnallista, muuttuuko täällä jo käytössä ollut ajoneuvo aina uudeksi ajoneuvoksi kokoonpanokorjauksen ja uudelleen rekisteröinnin myötä arvonlisäverotuksessa. Marginaaliverotusmenettelyn perimmäisenä tarkoituksena on piilevän veron poistaminen. Sekä ajoneuvon että varaosien arvoon sisältyy vero piilevänä, mikäli täällä jo kuluttajan käytössä olleeseen ajoneuvoon vaihdetaan korjauksen yhteydessä esimerkiksi käytettyinä kuluttajalta hankittujen ajoneuvojen osia. Vero jää piilevänä ajoneuvon hintaan arvonlisäverotuksen systematiikan vastaisesti, mikäli ajoneuvo tulkitaan näissä tapauksissa uudeksi autove-

rolain määräysten perusteella eikä ajoneuvon jälleenmyyntiin sovelleta marginaalimennettelyä⁹⁷.

Ajoneuvon tulkinta kokonaisuudessaan uudeksi on hyväksyttävämpi, mikäli korjaukseen käytetään uusia varaosia, joiden ostohintaan sisältyvän arvonlisäveron jälleenmyyjä on voinut vähentää. Tällöin uusien varaosien arvonlisäverot kuuluukin vyöryttää osana jälleenmyyntihintaa loppukuluttajan maksettavaksi arvonlisäverotuksen periaatteiden mukaisesti.

Edellä mainittuihin rakennettuihin ajoneuvoihin liittyy arvonlisäverotuksen neutraalisuustavoitteiden kannalta toisenlainenkin ongelma. Rakennetun ajoneuvon uudelleen rekisteröinnin yhteydessä tulee ajoneuvosta maksaa myös autoveroa autoverolain 3.1 §:n perusteella. Tällöin tilanne saattaa muodostua sellaiseksi, että arvonlisäveroa suoritetaan edelleen myynnin yhteydessä koko myyntihinnasta, vaikka ajoneuvon hankintaan ei ole alun perin sisältynyt lainkaan vähennyskelpoista arvonlisäveroa.

Edellä kuvatun esimerkin mukaisesti ajoneuvo ja sen kunnostamiseen käytetyt varaosat ovat voineet sisältää arvonlisäveron piilevänä. Arvonlisävero kertaantuu myynnin yhteydessä, mikäli ajoneuvon verovelvollinen myyjä ei saa soveltaa tällaisen ajoneuvon myyntiin marginaaliverotusmenettelyä. Tämän lisäksi joudutaan mahdollisesti myös autoveron määrälle perimään arvonlisäveroa, mikäli läpikulkueränä käsittelyn ehdot eivät täyty.

Oikeustilaa ei voitane pitää verotuksen neutraalisuustavoitteiden kannalta ongelmattomana. Tällaisen ajoneuvon jälleenmyyntihinta muodostuu suureksi verotuksesta johtuen eikä verotuksen tasapuolisuuden voida katsoa toteutuvan optimaalisesti. Epäkohta havaitaan vielä suuremmaksi, kun huomioidaan se, että autoveron määrää nostettiin yleisesti arvonlisäveron määrällä vuoden 2009 lainsäädäntöuudistuksen yhteydessä. Teo-

⁹⁷ Ks. HE 271/2002, jossa puhutaan *käytetyistä varaosista valmistetusta ajoneuvosta*. Autoverotuksen kannalta on aiemmin ollut merkitystä sillä, ovatko varaosat käytettyjä vai uusia. Käsite voisi olla käyttökelpoinen myös arvonlisäverotuksen kannalta.

reettisesti ajatelleen arvonlisävero kertaantuu näissä tapauksissa sekä käytetyn ajoneuvon ja sen kunnostamisessa käytettyjen varaosien arvossa että autoveron arvossa.

Edellä kuvattu ongelma liittyy laajemmin myös käyttöomaisuudeksi hankittujen ajoneuvojen arvonlisäverotukseen. Marginaaliverotusmenettelyä ei voida soveltaa käyttöomaisuudeksi hankittuihin tavaroihin⁹⁸. Kokonaan vähennyskeltottomassa käytössä olleen tavaran myynti on veroton AVL 61 §:n perusteella, mutta säännös ei koske vähennyskelpoiseen käyttöön hankittua käyttöomaisuutta. Esimerkiksi yksityishenkilöltä vähennyskelpoiseen käyttöön hankitun pakettiauton myynti on verollista, vaikka ostohintaan ei ole sisältynyt vähennyskelpoista arvonlisäveroa.⁹⁹ Arvonlisäveroa tulee tällöin suorittaa normaalimenettelyn mukaisesti koko myyntihinnasta.

Lisäksi tulee huomata se, että käyttöomaisuudeksi hankitusta ajoneuvosta maksettu autovero ei ole missään tilanteessa läpikulkuera arvonlisäverotuksessa¹⁰⁰. Autoveron määrää nostettiin yleisesti arvonlisäveron määrällä autoverolain uudistuksessa, vaikka uudistuksen valmistelussa tiedostettiin se, että tietyissä tilanteissa autoverolle tulee suorittaa edelleen myös arvonlisäveroa ajoneuvon myynnin yhteydessä. Lainvalmisteluun liittyneissä asiantuntijakuulemisissa kiinnitettiin huomiota käyttöomaisuudeksi hankittujen ajoneuvojen arvonlisäverotukseen liittyvään neutraalisuusongelmaan. Asiantuntijat esittivät muutettavaksi uudistusesitystä siten, ettei käyttöomaisuuteen kuuluvan ajoneuvon arvossa jäljellä oleva autovero sisältyisi edelleen myynnistä suoritettavan arvonlisäveron perusteeseen.¹⁰¹

Valtionvaranvaliokunta kuitenkin katsoi, että autoverossa on kyse arvonlisäverovelvollisen toimijan omasta kustannuksesta silloin, kun ajoneuvo hankitaan arvonlisäverovelvollisen toimijan käyttöomaisuudeksi. Kyse ei ole ostajan nimissä ja lukuun maksetusta kustannuksen korvauksesta. Edelleen myynnin yhteydessä autoveron määrä sisältyy

⁹⁸ AVL 79a §:n mukaan tavaran tulee olla hankittu edelleen myyntiä varten. Käyttötarkoituksen rajanvedosta edelleen myynnin ja käyttöomaisuuden välillä ks. EU-tuomioistuimen leasingvuokraustoimintaa koskeva ratkaisu asiassa *C-280/04, Jyske Finans A/S*

⁹⁹ Ks. Äärilä – Nyrhinen 2010, s. 141.

¹⁰⁰ Ks. HE 192/2008, s. 18.

¹⁰¹ VaVM 2008, s. 4.

osaltaan niihin vastikkeisiin, joita toimija perii asiakkailta. Jäljellä olevan autoveron määrä tulee siten sisällyttää myös suoritettavan arvonlisäveron perusteeseen. Kyseessä ei valiokunnan käsityksen mukaan ollut välttämättä jakelutieneutraalisuuden ongelma. Käyttöomaisuuden myynti ei välttämättä rinnastu muuhun kuluttajamyyntiin autokaupassa. Joka tapauksessa neutraalisuustavoitteella ei valiokunnan näkemyksen mukaan voitaisi puolustaa arvonlisäverodirektiivin vastaista autoveron vähennysoikeutta käyttöomaisuuden myynnin arvonlisäverotuksessa.¹⁰²

Valiokunnan näkemys on jossain määrin jakelutieneutraalisuuskysymyksessä oikean suuntainen. Sinänsä itse jakelutieneutraalisuusperiaatteen kannalta vastaavanlaisia hyödykkeitä ei saisi asettaa eriarvoiseen asemaan niiden jakelutiestä riippuen, tähän on itse jakelutieneutraalisuusperiaatteen ydin. Esimerkiksi Hellsten kritisoi valiokunnan näkemystä jakelutieneutraalisuuskysymyksessä ja painottaa sitä, että ”keskenään samankaltaisia ja näin ollen kilpailevia tavaroita tulee kohdella arvonlisäverotuksessa samalla tavalla”. Hellsten viittaa tässä yhteydessä EU-tuomioistuimen ratkaisuihin yhdistetyissä asioissa *C-453/02 ja C-462/02*, Linneweber ja Akritidis¹⁰³.

Kuitenkin asian *C-98/05, De Danske Bilimportører*, käsittelyn yhteydessä julkisasiamies on selittänyt arvonlisäverotuksen neutraalisuusperiaatteen ytimen olevan siinä, että toisiaan vastaavia liiketoimia verotetaan samalla tavalla. Siten julkisasiamies sitoo neutraalisuusperiaatteen Tanskan rekisteröintiveron ja arvonlisäveron suhdetta arvioitaessa siihen, että samanlaiset liiketoimet verotetaan samalla tavalla, ei varsinaisesti siihen, että samanlaisia tavaroita, eli autoja itsessään, tulisi kohdella arvonlisäverotuksessa aina samalla tavalla.¹⁰⁴

Neutraalisuustavoite vaikuttaa arvonlisäverotuksen taustalla, mutta kaikkia neutraalisuusongelmia ei voida välttää. Joskus kyse voi olla tietoisesta valinnastakin. Veropoliitiikan peruskysymyksiin kuuluu, missä määrin verotuksen tulee olla ohjaavaa ja missä

¹⁰² Ks. VaVM 2008, s. 4.

¹⁰³ Hellsten 2009, s. 533–535.

¹⁰⁴ C-98/05, *De Danske Bilimportører*. Julkiasiamiehen ratkaisuehdotus, kohta 47.

määrin neutraalia¹⁰⁵. Ohjaavan verotuksen tavoitteet loukkaavat aina jossain määrin verotuksen neutraalisuutta. Esimerkiksi Rotherin mukaan neutraaliteettiperiaatteen tarkoituksena onkin pyrkiä verovelvollisten yhdenvertaisen kohtelun toteuttamiseen tilanteissa, joissa neutraalisuuden loukkaukset eivät johdu lainsäädännöstä¹⁰⁶.

EU-tuomioistuimien on sittemmin tuomiossaan *C-310/11, Grattan* todennut, että neutraalisuusperiaate ilmentää arvonlisäverotuksessa yhdenvertaisen kohtelun periaatetta. Keskenään samanlaisia kilpailevia suorituksia ei voida kohdella eri tavoin. Verotuksen neutraalisuuden periaate ei kuitenkaan ole primäärioikeuden sääntö, jolla voitaisiin sellaisenaan määrittää esimerkiksi veron peruste, jonka sisältö on määritelty arvonlisäverodirektiivissä.¹⁰⁷ Korostuneesta asemastaan huolimatta neutraalisuusperiaate tulee siten nähdä myös arvonlisäverotuksessa nimenomaan oikeusperiaatteena. Oikeusperiaatteella ei voida sivuuttaa kirjoitettua lainsäädäntöä.

Sen sijaan valiokunnan perustelu siitä, että neutraalisuustavoitteella ei voida puolustaa arvonlisäverodirektiivin vastaista autoveron vähennysoikeutta arvonlisäverotuksessa, on outo. Sillä, luetaanko autovero arvonlisäveron perusteeseen vai tulkitaanko kyseessä olevan läpikulkuerä, ei ole mitään tekemistä arvonlisäveron vähennysoikeutta ja sen laajuutta koskevan sääntelyn kanssa. Valiokunnan mietinnössä sekoitetaan kenties tässä yhteydessä läpikulkuerän käsite Suomessa käytössä olleeseen elv:iin, jonka vähennysoikeus arvonlisäverotuksessa todettiin EU-oikeuden vastaiseksi. Kyse on kuitenkin sekä käsitteellisesti että tosiasiallisesti aivan eri asiasta.

Useissa jäsenmaissa on voimassa säännöksiä, joiden avulla ajoneuvojen ensirekisteröintien yhteydessä kannettuja kertaluonteisia veroja pyritään poistamaan arvonlisäveron perusteesta ajoneuvojen myyntien yhteydessä. Komissio ei ole moittinut näitä säännöksiä tai vaatinut niiden poistamista. Näiden säännösten direktiivinmukaisuus ei ole ollut EU-tuomioistuimen arvioitavana.¹⁰⁸ Siten ei ole selvää, olisiko asiantuntijoiden ehdot-

¹⁰⁵ Ks. ohjaavan ja neutraalin verotuksen suhteesta esim. Niskakangas 2011, s. 52–56 ja Wikström 2008, s. 86–88.

¹⁰⁶ Rother 2003, s. 54–55.

¹⁰⁷ Ks. *C-310/11, Grattan* kohdat 28 ja 29.

¹⁰⁸ Ks. Hellsten 2009, s. 533–535.

tama lisäys lakiesitykseen ollut direktiivin veron perustetta koskevien säännösten vastainen.

Tällöin herää kysymys siitä, olisiko arvonlisäverolakiin voitu ottaa säännös, joka määrää autoveron ylipäättään aina läpikulkueräksi arvonlisäverotuksessa. Komission intressissä on arvonlisäverodirektiivin noudattamisen tiukka valvominen, sillä osa arvonlisäveron tuotosta tilitetään EU:lle. Komissio on kuitenkin ollut ilmeisen haluton puuttumaan mahdollisiin direktiivin vastaisiin kansallisiin säännöksiin jätettäessä autovero arvonlisäveron perusteen ulkopuolelle. Kenties siitä syystä, että autoveron ja arvonlisäveron suhde liittyy useimmiten rajat ylittävään kauppaan, jolloin vapaakauppa-alueen toiminnan edistäminen on mahdollisesti nähty arvonlisäverotuksen tavoitteita tärkeämmäksi. Sinänsä esimerkiksi veron perusteen vääränlainen sääntely olisi itsessään riittävä perustelu komission kanteiden tueksi¹⁰⁹.

Ainakaan EU-oikeus ei olisi kaiketi estänyt sitä, että käyttöomaisuudeksi hankittavien ajoneuvojen autoverotusta ei olisi nostettu arvonlisäveron määrällä uudistuksen yhteydessä. Autoverolain perusteella tietyistä ammattikäyttöön tarkoitetuista ajoneuvoista ei tarvitse maksaa lainkaan autoveroa, eikä tämän ole katsottu olevan EU-oikeuden vastaista. Valtionvarainministeriö on kuitenkin ollut haluton muuttamaan autoverotuksen yleiseksi säädettyä verotusperustetta¹¹⁰.

Joka tapauksessa lienee mielikuvituksen puutetta, jos autoveron ja arvonlisäveron suhteen vaihtoehtoisiksi ei nähdä kuin joko arvonlisäverotuksen kannalta epäneutraali vaihtoehto tai sitten primäärilainsäädännön kannalta syrjivä autoverotus¹¹¹. Toisaalta on-

¹⁰⁹ Ks. esim. asia *C-404/99, komissio vastaan Ranska*. Se, että tietyt erät oli määrätty Ranskassa veron perusteen ulkopuolelle direktiivin vastaisesti, oli sinänsä riittävää pitää komission kantetta perusteltuna. Mainittu menettely väärästi myös kilpailua, mikä lienee komission rikkomuskanteen perimmäinen syy tässä tapauksessa. Yleensä komission rikkomiskanteiden taustalla lienee se, että kansallinen säännös vaarantaa perustamissopimuksen turvaamia vapauksia tai muita unionin ja sen lainsäädännön keskeisiä tavoitteita.

¹¹⁰ VTTV 2009, s. 26.

¹¹¹ Ks. VTTV 2009, s. 27. VM:n katsoo, ettei nykyisestä verotusarvokäsitteestä voida luopua vaarantamatta autoverotuksen yhteisöoikeuden mukaisuutta.

gelmakenttä kuvaa hyvin direktiivein harmonisoidun lainsäädännön kirjoittamisen vaikeutta yleensäkin. Direktiivien sisällöt eivät aina ole yksiselitteisiä eikä kansallisella lainsäätäjällä siten ole aina tarkkaa kuvaa siitä, mikä direktiivin säännöksen tarkka sisältö on. EU-tuomioistuimen tehtävänä on tulkita direktiivien sisältöä, mutta tuomioistuimen linja saattaa muuttua ajan saatossa¹¹². Jäsenvaltioissa joudutaan ikään kuin kirjoittamaan lainsäädäntöä tietämättä tarkalleen mitä lailla tavoitellaan ja mikä lain tarkka sisältö on nyt tai tulevaisuudessa. Tehtävä ei luonnollisesti ole aina helppo.

¹¹² Ks. VTTV 2009, s.21. Tarkastusviraston mukaan Siilin-tapauksen jälkeen tapahtunut muutos EU-tuomioistuimen linjassa Suomen autoveroasiassa on osoitus siitä, että tuomioistuimen linja saattaa ajan saatossa muuttua ja kehittyä. Viraston mukaan Suomi saattoi oikeutetusti olettaa järjestelmänsä olevan EU-oikeuden mukainen ennen linjan muutosta.

4. AUTOVERO ARVONLISÄVEROTUKSESSA

4.1 Myynnin vastike ja läpikulkuerä direktiivissä

Veron perusteen yleinen sääntely sisältyy arvonlisäverodirektiivin VII osaston toiseen lukuun. Arvonlisäverodirektiivin systematiikassa esimerkiksi yhteisöhankintojen, maa-hantuonnin ja marginaaliverotusmenettelyn käsitteistöt määritellään itsenäisesti, mutta näistä erillisistä kokonaisuuksista sisältyy suoria viittauksia veron perusteen yleisiin säännöksiin. Siten esimerkiksi myynnin vastikkeen ja läpikulkuerän käsitteet ovat yhteneväiset kaikissa arvonlisäverodirektiivin alakokonaisuuksissa. EU-tuomioistuin on esimerkiksi Portugalin ajoneuvoveroa koskevassa tuomiossaan todennut tavaroiden yhteisöhankinnan veron perusteen muodostuvan samoista eristä kuin veron peruste 73–82 artiklojen yleissäännösten mukaisesti muodostuu¹¹³. Autoveron ja arvonlisäveron suhteen määrittelyssä on luontevinta siten lähteä liikkeelle yleissäännösten määrittelemisestä.

Arvonlisäverodirektiivin 73 artiklassa määritetään yleisesti veron peruste. Säännöksen mukaan veron peruste käsittää kaiken sen, mikä muodostuu luovuttajan tai suorittajan näistä liiketoimista hankkijalta tai kolmannelta saaman tai saatavan vastikkeen, mukaan lukien näiden liiketoimien hintaan suoraan liittyvät tuet. Säännöksen sanamuoto on erikoinen, mutta yksinkertaistettuna veron perusteella tarkoitetaan kaikkea sitä, mitä saadaan vastasuorituksena tavaroiden luovutuksesta tai palvelujen suorituksesta, mukaan lukien sivukustannukset¹¹⁴. Veron perusteella tarkoitetaan siis myynnistä saatua vastiketta.

Veron perusteen yleissäännöksen lisäksi direktiivin 78 ja 79 artikloihin sisältyy tarkentavia määräyksiä siitä, mitä eriä veron perusteeseen luetaan ja mitä eriä puolestaan jätetään veron perusteen ulkopuolelle. Autoveroa ajatellen 78 artiklan a-kohta on olennainen. Säännöksen mukaan veron perusteeseen on sisällytettävä seuraavat erät:

¹¹³ C-106/10, *Lidl & Companhia*, kohta 29.

¹¹⁴ Ks. C-310/11, *Grattan*, kohta 20.

- a) verot, tullit, tuontimaksut ja muut maksut, lukuun ottamatta itse arvonlisäveroa;

...

EU-tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaisesti edellä mainitut erät tulee sisällyttää veron perusteeseen, mikäli niillä on suora yhteys tavaran luovutukseen, vaikka niistä ei varsinaisesti syntyisi arvonlisää, eivätkä ne muodostaisi taloudellista vastiketta tavaran luovutuksesta.¹¹⁵ Se, milloin esimerkiksi autoveron kaltaisilla veroilla on katsottu olevan suora yhteys ajoneuvon luovutukseen ja milloin puolestaan ei, on määräytynyt EU-tuomioistuimen oikeuskäytännössä hyvin kirjavasti¹¹⁶.

Direktiivin 79 artiklassa määritetään puolestaan ne erät, joita ei sisällytetä veron perusteeseen. Tämän tutkimuksen kannalta artiklan c-kohta on mielenkiinnon kohteena. Säännöksen mukaan veron perusteeseen ei sisällytetä seuraavia eriä:

...

- c) verovelvollisen hankkijalta saamia eriä, jotka ovat jälkimmäisen nimissä ja lukuun kertyneiden kustannusten korvausta ja jotka verovelvollisen kirjanpidossa käsitellään läpikulkuerinä.

Läpikulkuieran käsitettä on analysoitu hyvin vähän kotimaisessa oikeuskirjallisuudessa. Ne harvat esitykset, joissa aihealuetta on ylipäättään käsitelty, ovat nykyisen EU-tuomioistuimen oikeuskäytännön valossa jossain määrin vanhentuneita tai niissä ei muutoin syystä tai toisesta käsitellä EU-tuomioistuimen uudempaa oikeuskäytäntöä¹¹⁷. Myös EU-tuomioistuimen oikeuskäytäntöä on aihealueesta niukasti. Kommentaariteosten valossa tapaukset liittyvät juuri autoveron kaltaisten verojen käsittelyyn arvonlisäverotuksessa¹¹⁸.

¹¹⁵ Ks. esim. C-230/87, *Naturally Yours Cosmetics*, tuomion kohdat 11 ja 12 sekä C-33/93, *Empire Stores*, tuomion kohta 12.

¹¹⁶ Asiaa käsitellään tarkemmin luvussa 4.2.

¹¹⁷ Ks. esim. Hellsten 2009 ja KPMG 2012 -> 7. Veron peruste -> Veron perusteeseen kuulumattomat erät.

¹¹⁸ Ks. esim. Terra – Kajus 2012, s. 746–750.

Kotimaisessa oikeuskäytännössä veron perusteeseen kuulumattomiksi eriksi on katsottu suoritukset silloin, kun:

- verollista hyödykkeen luovutusta ei katsota lainkaan tapahtuvan (ostajan puolesta maksetut erät),
- myyjän veloitus ei ole vastiketta luovutetusta hyödykkeestä (pääomasuoritukset ja vahingonkorvaukset),
- verolliseen myyntiin liittyvien erien katsotaan olevan korvausta verottoman palvelun myynnistä (osamaksukorko ja ostajan lukuun otetut vakuutukset).¹¹⁹

Kotimaisesta oikeuskäytännöstä ei kuitenkaan sellaisenaan saada tukea autoveron käsittelylle arvonlisäverotuksessa. EU-tuomioistuin on toistuvasti todennut myynnin vastikkeen, eli veron perusteen olevan sellainen EU-oikeudellinen käsite, jonka merkityksessä ja soveltamisalan määrittämisessä ei viitata jäsenvaltioiden lainsäädäntöön. Vastikkeen käsite on siten EU-oikeudellinen, ja sitä tulee tulkita EU-oikeudesta käsin.¹²⁰

Direktiivin pääsäännön mukaan veron peruste on myynnistä saatu vastike. Vain direktiivin 79 artiklassa tarkoitetut erät, muun muassa ostajan nimissä ja lukuun maksetut erät, voidaan jättää veron perusteen ulkopuolelle verollisen liiketoiminnan yhteydessä ostajalta saaduista suorituksista. Se, milloin erät on maksettu ostajan nimissä ja lukuun, määrittyy EU-oikeudesta käsin. Kansalliset tuomioistuimet eivät voi tulkita käsitteen sisältöä vapaasti kansalliseen lainsäädäntöön nojaten. Lisäksi autoveron kaltaisessa suorituksessa, jossa jonkin tietyn erän suorittamisvelvollisuus perustuu lainsäädäntöön, on lähtökohdiltaan kyse erilaisesta tapauksesta, kuin mitä kotimaisessa oikeuskäytännössä on käsitelty. Näistä syistä johtuen autoveron ja arvonlisäveron suhdetta tulee analysoida ensisijaisesti EU-tuomioistuimen oikeuskäytännöstä käsin.

¹¹⁹ Ks. KPMG 2012 -> 7. Veron peruste -> Veron perusteeseen kuulumattomat erät.

¹²⁰ Ks. uudemmassa oikeuskäytännössä esim. *C-310/11, Grattan*, tuomion kohta 22. Ks. myös Rother 2003, s. 206–207.

4.2 EU-tuomioistuimen oikeuskäytäntö

EU-tuomioistuimen käsiteltävänä on tietävästi ollut neljä autoveron kaltaista veroa koskevaa tapausta:

- asia C-98/05, *De Danske Bilimportører*
- asia C-228/09, *komissio vastaan Puola*
- asia C-433/09, *komissio vastaan Itävalta*
- asia C-106/10, *Lidl & Companhia*.¹²¹

Kaikissa tapauksissa oli kyse siitä, oliko tietty vero arvonlisäverodirektiivin 78 artiklan a-alakohdan mukainen arvonlisäveron perusteeseen sisällytettävä vero vai 79 artiklan c-alakohdan mukainen veron perusteeseen kuulumaton läpikulkuerä. EU-tuomioistuin katsoi ainoastaan asiassa C-98/05, *De Danske Bilimportører* kyseessä olleen 79 artiklan mukainen läpikulkuerä. Muissa kolmessa tapauksessa EU-tuomioistuin katsoi, tosin aina hieman erilaisin perustein, kysymyksessä olevan veron perusteeseen sisällytettävä erä.

Kuten julkiasiamies Julianne Kokot totesi Tanskan rekisteröintiveroa koskevan tapauksen yhteydessä, moottoriajoneuvojen verotusta ei ole yhdenmukaistettu Euroopan unionissa. Jäsenvaltiot voivat siten EU-oikeuden rajoissa toteuttaa verotusvaltaansa tällä alalla. EU-tuomioistuimella ei siten ole mahdollista lausua näiden maksujen arvonlisäverokohtelusta yleispätevällä tavalla. Kukin kansallinen maksu on arvioitava tapauskohtaisesti sen erityispiirteet huomioiden.¹²²

Tästä näkökulmasta ei ole yllättävää, että tuomioistuin on päätenyt ratkaisuisaan erilaisiin lopputuloksiin Tanskan tapauksen jälkeen. Etenkin, kun huomioidaan se, että direktiivin systematiikassa 79 artikla muodostaa poikkeuksen veron perusteen pääsäännök-

¹²¹ Puolan ja Itävallan tapauksista ei ole saatavilla Suomen kielellä käännöstä. Tässä tutkimuksessa tukeudutaan Puolan tapauksessa teokseen Terra – Kajus 2012 sekä KHO 2012:133 yhteydessä esitettyihin käännöksiin tuomion perusteista.

¹²² Asia C-98/05, *De Danske Bilimportører*. Julkisasiamiehen ratkaisuehdotus, kohdat 26–29.

seen. Pääsäännön mukaan veron perusteen muodostaa kaikki se, joka saadaan ostajalta suorituksena tavarán luovutuksesta.

Komissio nosti aikanaan kuitenkin Tanskan tapauksen tuomion perusteella rikkomuskanteen muun muassa Suomea, Puolaa ja Itävaltaa vastaan autoveroasioissa. Suomea vastaan nostettu kanne vedettiin pois Suomen muutettua lainsäädäntöään. Puolaa ja Itävaltaa koskevissa tapauksissa komission kanta osoittautui vääräksi EU-tuomioistuimessa. Suomessa KHO on vuosikirjaratkaisunsa 2012:133 yhteydessä todennut, ettei Tanskan tapauksen ratkaisuperusteita olisi voitu soveltaa Suomen järjestelmään sellaisinaan. Olennaista on tällöin analysoida kunkin edellä mainitun EU-tuomioistuimen tuomion keskeiset perusteet ja verrata niitä nykyisen Suomen järjestelmän keskeisiin ominaispiirteisiin.

Tanskan tapausta on käsitelty yleisluontoisesti jo tämän tutkimuksen luvussa 2.4. Olennaista tapauksesta on havaita se, että ratkaisu perustettiin EU-tuomioistuimen mukaan objektiivisiin perustein havaittaviin seikkoihin¹²³. Ratkaisu on perustettu tietynlaisiin oletuksiin ja yleistyksiin, ei yksittäistapauksen erityispiirteisiin sinänsä. Kyseessä on siten kaiketi eräänlainen mallivastaus. Tuomio ei välttämättä siten antanut edes Tanskan tapaukseen lopullista vastausta.

Julkisasiamies selitti tuomioistuimen tehtävänä olevan arvonlisäverodirektiivin tulkinnan. Tässä tulkinnassa se ottaa kuitenkin huomioon sille esitetyjen kansallisten lakien ominaispiirteet. Tuomioistuimen ratkaisusta ilmenee, millä oletuksilla Tanskan rekisteröintivero katsottiin ostajan nimissä ja lukuun maksetuksi. Kansallisen tuomioistuimen tehtäväksi jätettiin kuitenkin sen lopullinen selvittäminen, oliko rekisteröintivero tosiasiassa maksettu ostajan nimissä ja lukuun Tanskan lainsäädännön erityispiirteet huomioiden.¹²⁴

¹²³ Ks. julkisasiamiehen ratkaisuehdotus, kohta 41.

¹²⁴ Julkisasiamiehen ratkaisuehdotus, kohdat 29 ja 45.

EU-tuomioistuimen tuomiosta ja julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksesta on havaittavissa ainakin seuraavat tekijät, joiden perusteella Tanskan rekisteröintivero katsottiin 79 artiklan c-alakohdan mukaiseksi läpikulkueräksi:

- ajoneuvo rekisteröitiin ostajan nimiin ja ostaja oli lain mukaan verovelvollinen
- myyjä maksoi veron ostajan puolesta sopimusvelvoitteeseen perustuen (konkreettinen sopimus ajoneuvon myynnistä oli tehty veron maksamisen hetkellä)
- autovero laskutettiin erillisellä laskulla asiakkaalta tai sen määrä eriteltiin myyntilaskulla
- rekisteröintivero käsiteltiin läpikulkueränä myyjän kirjanpidossa
- rekisteröintivero liittyi ajoneuvon rekisteröintiin, ei sen luovutukseen

Neutraalisuusperiaatteen kannalta väliä ei saanut olla sillä, rekisteröikö myyjä ajoneuvon ostajan nimiin ja maksoi rekisteröintiveron tämän puolesta vai huolehtiko ostaja rekisteröinnistä ja veron maksamisesta itse¹²⁵. Kyse oli vastaavanlaisista liiketoimista, joita tuli kohdella arvonlisäverotuksessa samalla tavalla. Merkitystä ei ollut sillä, että myyjä oli vastuussa veron suorittamisesta veronsaajan nähden. Ratkaisevaa oli se, että ostaja oli verovelvollinen lainsäädännön perusteella. Myyjä maksoi tällöin veron todellisen verovelvollisen puolesta.

Neutraalisuuskysymystä käsiteltiin tuomiossa vain tässä valossa. Tuomion perusteella ei siten voida vetää johtopäätöstä siitä, että suoritusta olisi pidettävä samanlaisena esimerkiksi silloin, kun ajoneuvon myyjä on lainsäädännön perusteella verovelvollinen tai silloin, kun myyjä rekisteröi ajoneuvon itselleen ennen sen myyntiä ostajalle. Neutraalisuustavoitteilla ei voida sivuuttaa direktiivin määräyksiä veron perusteesta. Olennaista oli se, kenen nimissä ja lukuun vero maksettiin. Käsitteen toimiminen toisen nimissä ja lukuun sisältö määräytyy EU-tuomioistuimen mukaan EU-oikeudesta käsin, ei erilaisten kansallisten, edustamista ja toimeksiantoa koskevien yksityisoikeudellisten säännösten perusteella¹²⁶.

¹²⁵ Julkisasiamiehen ratkaisuehdotus, kohta 46. Asia C-98/05, *De Danske Bilimportører*.

¹²⁶ Julkisasiamiehen ratkaisuehdotus, kohta 40. Asia C-98/05, *De Danske Bilimportører*.

Tuomion perusteella jää kuitenkin jossain määrin hämäräksi se, mitä ostajan nimissä ja lukuun maksamisella tarkasti ottaen tarkoitetaan. Kannanotot eivät ole kovin selkeitä Tanskan tapauksen yhteydessä. Kenties tuomioistuimella itselläänkään ei ollut vielä tässä vaiheessa käsitteen sisällöstä tarkkaa kuvaa tai käsitystä siitä miten läpikulkuerän käsite nivoutuu veron perusteen sääntelyyn kokonaisuutena. EU-tuomioistuimen myöhempi ratkaisukäytäntö tukee tätä näkemystä. Vaikuttaa siltä, että EU-tuomioistuimen linja on muuttunut asiassa sittemmin. Ainakin perustelut ja laintulkinnan systematiikka näyttää kehittyneen EU-tuomioistuimen myöhemmässä ratkaisukäytännössä.

Asiassa *C-228/09, komissio vastaan Puola*, EU-tuomioistuin katsoi vastoin komission näkemystä Puolan autoveron liittyvän ajoneuvon luovutukseen eikä sen rekisteröintiin. Autovero määräytyi Puolassa maksettavaksi myynnin tapauksessa laskutushetkellä tai viimeistään seitsemän päivän kuluessa ajoneuvon luovutushetkestä. Nämä seikat osoittivat tuomioistuimen mukaan veron ja luovutuksen välisen yhteyden¹²⁷. Lisäksi Puolan lainsäädännön mukaan jälleenmyyjä oli autoverovelvollinen, ei ajoneuvon ostaja. Tämä vahvisti tuomioistuimen näkemyksen mukaan luovutuksen ja veron maksuvelvollisuuden välisen yhteyden. Autovero tuli katsoa 78 artiklan a-alakohdan mukaiseksi arvonlisäveron perusteeseen kuuluvaksi veroksi, koska sillä oli suora yhteys ajoneuvon luovutukseen. Jälleenmyyjä oli autoverovelvollinen, joten autovero oli maksettu vaihdannan edellisessä vaiheessa, ja sen arvo sisältyi myytävän ajoneuvon arvoon myyntihetkellä.

Edellä mainitut argumentit ovat järkeenkäyviä ja osoittavat sellaisenaan ratkaisevan eron Puolan autoveron ja Tanskan rekisteröintiveron välillä. EU-tuomioistuimen muut argumentit asiassa ovat sen sijaan vaikeammin ymmärrettäviä. Tuomioistuimen mukaan esimerkiksi se, että vaikka autoveroa maksetaan vain maan alueella rekisteröimättömistä ajoneuvoista, ei osoita, että rekisteröinti olisi kyseisen veron todellinen määräytymisperuste. Sääntely määrittää vain kyseisen veron soveltamisalan, johon kuuluvat vain rekisteröimättömät ajoneuvot¹²⁸.

¹²⁷ Asia *C-228/09, komissio vastaan Puola*, tuomion kohta 33. Ks. Vovan perustelut KHO 2012:13, s. 10. Ks. myös Terra – Kajus 2012, s. 748.

¹²⁸ Asia *C-228/09, komissio vastaan Puola*, tuomion kohta 46. Ks. Vovan perustelut KHO 2012:133, s. 10.

Perustelulla tarkennettiin sitä, ettei tietyn veron soveltamisala itsessään määrää veroa rekisteröimisveroksi, jos muilla perusteilla voidaan osoittaa sen liittyvän ajoneuvon luovutukseen. Lisäksi tuomioistuin tosiasiallisesti muutti ratkaisussa linjaansa tarkentamalla perusteluitaan Tanskan tapaukseen verrattuna. Läpikulkueräksi tulkitseminen säännöksen sanamuotoa laajentaen ei olekaan mahdollista, vaikka aiemman tuomion perusteluista tällainen virheellinen kuva saattoi välittyä.

Tanskan tapauksen yhteydessä julkisasiamies selitti autoveron maksetun ostajan intressissä, koska vain ostajalla on intressiä ajaa ajoneuvolla yleisillä teillä. Lisäksi hän totesi, että silloin, kun rekisteröinti tapahtuu asiakkaan nimissä, voidaan lähteä siitä, että myös autovero on maksettu tämän nimissä¹²⁹. Muotoilu viittaa siihen, että väliä ei tällöin olisi sillä kenen nimissä ja lukuun autovero tosiasiaassa maksetaan. Tulkinta olisi erikoinen, sillä direktiivin sanamuodon mukaan kustannukset tulee nimenomaan maksaa jonkun nimissä ja lukuun. Direktiivissä olisi voitu käyttää haluttaessa vain sanamuotoa jonkun lukuun. Puolan tapauksen yhteydessä EU-tuomioistuin kiristikin linjaansa tulkinnassa. Komission perusteluiden mukaan puolalainenkin jälleenmyyjä toimi autoveron maksaessaan ostajan intressissä, mutta tuomioistuin ei hyväksynyt perustelua. Veroa ei ollut maksettu 79 artiklan c-alakohdan mukaisesti ostajan nimissä ja lukuun, koska ajoneuvon myyjä oli itse autoverovelvollinen¹³⁰.

EU-tuomioistuimen tuomio asiassa *C-433/09, komissio vastaan Itävalta*, vahvistaa tämän tulkintalinjan ja selkeyttää lopullisesti kuvan siitä, miten veron perusteen sääntely toimii kokonaisuutena arvonnäisäverodirektiivissä. Itävallassa ajoneuvon jälleenmyyjä oli velvollinen maksamaan autoveron kaltaisen normikulutusveron. Komission näkemyksen mukaan verovelvollisuudessa oli kyse kuitenkin puhtaasti veroteknisestä seikasta, veron todellinen maksaja oli loppukäyttäjä¹³¹. Tuomioistuin hyväksyi veron erityispiirteistä johtuen komission kanteen 78 artiklan a-alakohdan rikkomuksesta. Normikulutusverolla ei ollut suoraa ja välitöntä yhteyttä ajoneuvon luovutukseen. Vero ei siten kuulunut 78 artiklan a-alakohdan mukaiseen veron käsitteeseen. Itävallan normikulutusve-

¹²⁹ Julkisasiamiehen ratkaisuehdotus, kohta 42. Asia *C-98/05, De Danske Bilimportører*.

¹³⁰ Asia *C-228/09, komissio vastaan Puola*, tuomion kohdat 39 ja 40. Ks. Vovan perustelut KHO 2012:133, s. 11.

¹³¹ Asia *C-433/09, komissio vastaan Itävalta*, tuomion kohta 21.

rolaissa luotiin tuomioistuimen näkemyksen mukaan suora yhteys veron ja ajoneuvon rekisteröinnin välille.

Sen sijaan tutkittaessa sitä, oliko vero maksettu 79 artiklan c-alakohdan mukaisesti ostajan nimissä ja lukuun, tuomioistuin päätyi kielteiseen kantaan. Tuomioistuin hyväksyi näkemyksen siitä, että vero oli maksettu ostajan lukuun. Veroa ei kuitenkaan ollut maksettu ostajan nimissä, sillä Itävallan lainsäädännössä verovelvolliseksi oli määritetty yrittäjä. Verojen katsottiin kertyvän hankkijan lukuun, mutta niitä ei maksettu tämän nimissä. Kyseessä ei ollut 78 tai 79 artiklan mukainen erä, joten tuomioistuimen mukaan sovellettavaksi tuli 73 artiklan pääsääntö, jonka mukaan veron perusteeseen lue- taan kokonaisuudessaan ostajalta saatu vastike. Itävallalla ei ollut minkäänlaista velvoi- tetta jättää normikulutusveroa arvonlisäveron perusteen ulkopuolelle.¹³²

Tuomio vahvistaa näkemyksen siitä, että veron tulee olla maksettu sekä ostajan nimissä että tämän lukuun ollakseen direktiivin tarkoittama läpikulkuerä. Veroa ei voida tulkita läpikulkueräksi esimerkiksi pelkästään sillä perusteella, että se on maksettu ostajan in- tressissä. Muutoin samalla logiikalla voitaisiin kärjistäen väittää ajoneuvonkin tuodun maahan ostajan intressissä ja vaatia sen käsittelemistä läpikulkueränä arvonlisäverotuk- sessa. Tämä ei luonnollisestikaan vastaa arvonlisäverotuksen tarkoitusta, vaan veroa suoritetaan liiketoiminnan muodossa tapahtuvasta tavaroiden luovutuksesta. Vain tietyt, ostajalle kuuluvat ja tämän nimissä ja lukuun maksetut erät voidaan jättää veron perus- ten ulkopuolelle.

Lisäksi tuomio vahvistaa näkemyksen siitä, että ensin tulee tutkia, kuuluuko tietty vero 78 artiklan a-alakohdan mukaisiin veroihin tai maksuihin. Direktiivin 79 artikla ei voine tulla lainkaan sovellettavaksi, mikäli erän katsotaan olevan 78 artiklan mukainen¹³³. Jos vero ei ole 78 artiklan mukainen vero tai maksu tutkitaan seuraavaksi, onko kyseessä 79

¹³² Asia C-433/09, *komissio vastaan Itävalta*, tuomion kohta 48.

¹³³ Ks. Vovan perustelut KHO ratkaisun 2012:133 yhteydessä, s. 10–11. Asiassa C-106/10, *Lidl & Companhia*, EU-tuomioistuin on tosin tutkinut 79 artiklan c-alakohdan soveltamisedellytyksiä senkin jälkeen, kun se on todennut veron olevan 78 artiklan a-alakohdan mukainen. Ratkaisusta ei kuitenkaan ilmene, onko kyseessä ikään kuin lisäperustelu jo valitulle kannalle. Ks. tuomion kohdat 39–41.

artiklan c-alakohdan mukainen läpikulkuerä. Se, että veroon ei voida soveltaa direktiivin 78 artiklaa, ei automaattisesti tarkoita sitä, että kyseessä olisi läpikulkuerä. Tämä asia tulee tutkia erikseen. Silloin, kun veroa ei ole maksettu 79 artiklan tarkoittamalla tavalla ostajan nimissä ja lukuun, sovellettavaksi tulee 73 artiklan veron perusteen pääsääntö¹³⁴. Lopputuloksena on se, että erä jätetään lukematta veron perusteeseen vain silloin, kun siihen voidaan soveltaa 79 artiklan c-alakohdan poikkeussääntöä.

EU-tuomioistuin on vahvistanut tuomiossaan *C-106/10, Lidl & Companhia* 79 artiklan olevan poikkeus veron perusteen pääsääntöön¹³⁵. Sinänsä poikkeussääntöjä ei aina EU-oikeudessa tulkita suppeasti, eikä tuomiossa sanota suoraan asian olevan tässä yhteydessä näin. Tuomioistuin nimenomaan kuitenkin lausuu tuomiossaan, että kyseessä on poikkeussäännös, joten tämä lienee kannanotto siihen, että kyseistä säännöstä tulkitaan suppeasti. Tällöin sanamuodon mukainen tulkinta saa korostuneen roolin tulkinnassa.

Muutoin Portugalin ajoneuvoveroa koskevassa tapauksessa nivotaan yhteen aiemmat kolme EU-tuomioistuimen autoverotapausta ja vahvistetaan lopullisella tavalla tuomioistuimen omaksuma tulkintalinja. Tuomion mukaan se, onko ajoneuvon toimittaja maksanut veron omissa nimissään ja omaan lukuunsa, ratkaisee veron sisällyttämisen toimitetun tavararvon. Vastikkeen on lähtökohtaisesti sisällettävä kyseisen veron määrä, jos ajoneuvon toimittaja on verovelvollinen. Ajoneuvoverovelvollisia olivat Portugalissa ajoneuvojen myyjät. Tuomioistuimen mukaan ajoneuvoveron ja rekisteröimistoimen välistä oikeudellista yhteyttä ei voitu osoittaa. Ajoneuvovero maksettiin ajoneuvon toimittajan nimissä, joten luovutustoimen ja mainitun veron välillä oli suora yhteys. Vero tuli lukea arvonnäköveron perusteeseen suoraan 78 artiklan a-alakohdan perusteella.¹³⁶

Oikeuskäytäntö autoveron ja arvonnäköveron suhteesta on nykyisin kohtalaisen selvä. Tuomioistuin on uudemmissa ratkaisuisaan korjannut väärinkäsityksiä, joita läpikulkuerän käsitteeseen kenties Tanskan tapauksen jälkeen liitettiin. Käsiteltävänä ei kui-

¹³⁴ EU-tuomioistuin on todennut samoin hinnanosan oikeudellisesta luonnehtimisesta asioissa *C-86/99, Freemans*, tuomion kohta 19 sekä *C-126/88, Boots Company*, tuomion kohdat 15 ja 16.

¹³⁵ Asia *C-106/10, Lidl & Companhia*, tuomion kohta 32.

¹³⁶ Asia *C-106/10, Lidl & Companhia*, tuomion kohdat 36–42.

tenkaan ole ollut yhtään sellaista tapausta, joissa autoverovelvollinen voi lainsäädännön perusteella olla joko myyjä tai ostaja. Tanskan tapauksessa verovelvollinen oli ostaja, muissa kolmessa tapauksessa verovelvollinen oli ajoneuvon myyjä. Tämä jättää hieman epäselväksi sen, miten Suomen kaltaista autoveroa tulee lähestyä, kun lainsäädännössä ei suoraan määrätä ostajaa tai myyjää verovelvolliseksi. Verovelvollinen on se, jonka nimiin ajoneuvo tullaan rekisteröimään. Aina lainmukaista verovelvollista ei edes autoveron maksamisen hetkellä tiedetä. Selvää kuitenkin on, että EU-tuomioistuimen oikeuskäytännössä läpikulkuerän käsitteen tulkintalinja on kiristynyt. Tämä tulisi ottaa huomioon myös autoveron ja arvonlisäveron suhdetta hahmotettaessa.

4.3 Autovero kotimaisessa järjestelmässä

4.3.1 Voittomarginaalin käsite

Edellä luvussa 4.2. esitetyn voidaan katsoa soveltuvan sellaisenaan myös käytettyjen ajoneuvojen autoverojen käsittelyyn marginaaliverotusmenettelyssä. EU-tuomioistuimen ratkaistavana ei ole ollut käytettyjen ajoneuvojen autoverojen marginaaliverotusmenettelyä koskevia tapauksia, mutta oikeuskäytännön perusteella on ilmeistä, että veron perusteen käsitteistöt määräytyvät samalla tavalla kaikkialla direktiivissä. Direktiivin 312 artiklan perusteella marginaalimenettelyssä käytettävä myyntihinta määräytyy samoin perustein kuin veron peruste 73 artiklassa. Lisäksi 312 artiklassa määrätään, että myyntihintaan ei lueta 79 artiklassa tarkoitettuja eriä. Marginaalimenettelyn säännökset linkittyvät täten kiinteästi veron perusteen yleisiin säännöksiin.

Kuten edellä on esitetty, tietyt erät, kuten verot, tullit ja tuontimaksut voivat sisältyä veron perusteeseen, vaikka ne eivät muodosta arvonlisää eivätkä taloudellista vastiketta tavarantoimittajan luovutuksesta. Taloudellisen vastikkeen käsitettä ei kuitenkaan ole määritelty tarkemmin, ja sen sisältö on jäänyt jossain määrin epämääräiseksi. Käsitteen sisältöä voidaan kuitenkin lähestyä luontevasti marginaaliverotusmenettelyssä käytettävän voittomarginaalin käsitteen kautta. Voittomarginaali muodostuu myyntihinnan ja ostohinnan erotuksesta, kuten edellä luvussa 3.4.2 todettiin.

Esimerkkinä voidaan käyttää autoveron käsittelyä marginaaliverotusmenettelyssä. Autoveroa ei makseta ajoneuvon luovuttajalle, joten sen määrää ei voida sisällyttää mis-
sään tilanteessa ostohinnan määrään voittomarginaalia laskettaessa. Myyntihintaan se
voidaan edellä luvussa 4.2 esitettyjen edellytysten mukaisesti joutua tietyissä tilanteissa
lukemaan. Marginaalimenettelyssä laskettava voittomarginaali kasvaa siten autoveron
määrällä. Tällöin voittomarginaali ei ole samansuuruinen kuin varsinainen taloudellinen
kate.

Oletetaan ajoneuvon ostohinnaksi 20.000 euroa ja autoveron määräksi 5.000 euroa sekä
ajoneuvon jälleenmyyntihinnaksi 30.000 euroa. Taloudellinen kate ja marginaalimenet-
telyssä laskettu voittomarginaali muodostuvat alla esitetyn taulukon mukaisesti. Taulu-
kossa on lisäksi esitetty verotettavan katteen muodostuminen silloin, kun autovero kat-
sotaan läpikulkueräksi arvonlisäverotuksessa.

	taloudellinen	marginaalimenettely	läpikulkuerä
auton ostohinta	20 000	20 000	20 000
autovero	5 000	5 000	5 000
ostohinta yhteensä	25 000	20 000	20 000
myyntihinta	30 000	30 000	25 000
kate	5 000	10 000	5 000

Esimerkki osoittaa, että voittomarginaali arvonlisäverotuksessa voi joissain tilanteissa
tarkoittaa eri asiaa kuin varsinainen taloudellinen kate. Autovero sisältyy tällöin veron
perusteeseen, vaikka se ei muodosta varsinaista taloudellista vastiketta tavaran luovu-
tuksesta. Asia on usein vaikeasti ymmärrettävissä ja hyväksyttävissä. Oikeustila perus-
tuu kuitenkin suoraan direktiivin säännöksiin EU-tuomioistuimen vahvistamalla taval-
la¹³⁷.

¹³⁷ Ks. esim. Hellsten 2009, s 536, jossa hän esittää, että myyjän katteeseen ei voine sisältyä
marginaaliverotusmenettelyssä autoveroa. Käsitys lienee virheellinen.

Edellä esitettyssä esimerkissä käytettyjen lukujen perusteella voittomarginaalista lasketavan suoritettavan arvonlisäveron määrä muodostuisi vuoden 2013 verokannoilla seuraavasti:

- autovero veron perusteeseen: $10.000 / 124 * 24 = 1.935,48$ euroa
- autovero läpikulkuerä: $5.000 / 124 * 24 = 967,74$ euroa

Yksittäisen ajoneuvon myyntihinnassa ero ei muodostu absoluuttisena lukuna tässä tapauksessa kovin merkittäväksi. Prosentuaalisesti ero on kuitenkin merkittävä ja vaikuttaa jälleenmyyjän katteisiin merkittävästi kilpailluilla markkinoilla. Lisäksi tulee huomata, että esimerkiksi jälkiverotuksen yhteydessä ongelma saattaa koskea kerralla useita kymmeniä tai jopa satoja ajoneuvoja, jolloin jälkiveroseuraamukset saattavat muodostua pienelle autoliikkeelle ylitse pääsemättömiksi, mikäli autovero on alun perin käsitelty väärin.

4.3.2 Asiakas autoverovelvollinen

EU-tuomioistuimen oikeuskäytännön perusteella on selvää, että silloin, kun ajoneuvo rekisteröidään ostajan nimiin ja autoveroilmoitus annetaan ostajan nimissä, toimii ajoneuvon myyjä autoveroasiassa ostajan puolesta direktiivissä tarkoitetulla tavalla. Autovero tulee tällöin Suomessakin katsoa läpikulkueräksi. Myyjä maksaa autoveron näissä tilanteissa todellisen verovelvollisen puolesta tämän nimissä ja lukuun¹³⁸.

Sen sijaan ei ole yksiselitteisen selvää mitä lainkohtia tapaukseen tulee soveltaa. Direktiivin systematiikassa 79 artiklassa nimetään ne erät, joita ei lueta veron perusteeseen. Tällöin olisi johdonmukaista katsoa, ettei läpikulkueräksi tulkittu autovero kuulu AVL 73.1 §:n mukaiseen veron perusteeseen. Asian tekee ongelmalliseksi se, että arvonlisäverolaissa ei ole direktiivin mukaista poikkeussäännöstä, jonka nojalla tietyt erät voitaisiin katsoa veron perusteeseen kuulumattomaksi.

¹³⁸ Keskusverolautakunta on vahvistanut tämän tulkinnan ratkaisussaan 70/2009, jossa se katsoi autoveron läpikulkueräksi edellyttäen, että ajoneuvon haltijaksi merkitty ostaja oli autoverolain 4.1 §:n mukaan verovelvollinen.

AVL 73.1 §:n mukaan vastikkeella tarkoitetaan myyjän ja ostajan väliseen sopimukseen perustuvaa hintaa, joka sisältää kaikki hinnanlisät. Säännöksen sanamuodon perusteella ei ole kovin loogista todeta, että autovero ei ole osa myynnin vastiketta, vaikka kyse on sopimukseen perustuvasta hinnanlisästä. AVL 18.1 §:n mukaan tavaran myynnillä tarkoitetaan tavaran omistusoikeuden vastikkeellista luovuttamista. Olisi kenties luontevampaa tulkita, että läpikulkuerän veloittamisessa ei ole kyse tavaran vastikkeellisesta luovuttamisesta. Myyjä ei varsinaisesti luovuta ostajalle mitään maksaessaan tämän puolesta tälle kuuluvia kuluja.

Autoveron katsominen läpikulkueräksi on tulkinnallisempaa niissä harvinaisissa tilanteissa, joissa jälleenmyyjä maksaa autoveron käyttöönoton yhteydessä ensin omissa nimissään, ja ostaja ilmoitetaan autoverovelvolliseksi vasta taannehtivaksi kauppohen- tekemisen jälkeen. On kyseenalaista, onko autovero maksettu tällöin aidosti ostajan nimissä ja lukuun. Tanskan tapauksessakin tuomioistuimen lähtökohtana oli, että jälleenmyyjän maksoi autoveron sopimusveloitteeseen perustuen, eli konkreettinen sopimus ajoneuvon mynnistä oli veron maksamisen hetkellä jo tehty.

Lainsäädännön perusteella ostaja on kuitenkin autoverovelvollinen, mikäli tämä merkitään ajoneuvorekisteriin ajoneuvon ensimmäiseksi omistajaksi. Tällöin voitaneen teleologisen laintulkintaotteen mukaisesti katsoa autoveron maksetun ostajan nimissä ja lukuun direktiivissä tarkoitettulla tavalla. Ostaja on autoverovelvollinen sekä lopullisen autoveropäätöksen että autoverolain 4.1 §:n perusteella. Ratkaisu perustuu myös objektiivisesti havaittaviin seikkoihin, jolloin välttyään hankalilta näyttökysymyksiltä sopimuksetekohetkestä ja muista tilannekohtaisista seikoista. Tämä näyttää olleen myös EU-tuomioistuimen tarkoitus Tanskan tapauksen valossa.

4.3.3 Autoliike verovelvollinen

Silloin, kun ajoneuvon jälleenmyyjä¹³⁹ on itse joko lainsäädännön tai annetun autoveroilmoituksen perusteella autoverovelvollinen, ajaudutaan väistämättä hankalampiin ja

¹³⁹ Tässä luvussa jälleenmyyjällä tarkoitetaan niin sanottua tullin käteisasiakasta, ei rekisteröityä asiamiestä.

monivivahteisempiin tulkintatilanteisiin. Neutraalisuustavoite ja veron perusteen sääntely joutuvat ristiriitaan näissä tilanteissa. Direktiiviin pohjautuva veron perusteen sääntely ajaa lähtökohtaisesti neutraalisuusperiaatteen edelle. Ei ole kuitenkaan yksiselitteisen selvää, miten direktiivin sääntelyä näihin tilanteisiin tulee soveltaa. Edellä luvussa 3.4.3 esitetyn perusteella arvonlisäverotuksen neutraalisuustavoitteen sivuuttamisen tulisi perustua lainsäädännössä tehtyyn valintaan.

Asian tulkinnan tekee hankalaksi ensinnäkin se, että EU-tuomioistuimessa ei ole ollut käsiteltävänä yhtään sellaista tapausta, joissa verovelvollinen voi lainsäädännön perusteella olla joko myyjä tai ostaja. Toiseksi autoveron verotettavan tapahtuman määräytymisperuste vaikeuttaa osaltaan tulkintaa. Suomen autoverolaki uudistettiin Tanskan tapauksen perusteella, jolloin esimerkiksi autoveron keskeiset perusteet ovat pitkälti Tanskan rekisteröimisveroa vastaavia. Autoverolaki ei kuitenkaan ole täysin yhtenevä Tanskan lainsäädännön kanssa, tai ainakaan niiden oletusten kanssa, joita tuomioistuimessa esitettiin.

Autoveroon sisältyy lisäksi muun muassa Portugalin ajoneuvoveroa vastaavia piirteitä. Tanskassa veroa maksetaan rekisteröimisen yhteydessä, ja veron katsottiin tällä perusteella liittyvän rekisteröintiin, ei sen luovuttamiseen. Myös Suomen autoveron on katsottu liittyvän ajoneuvon rekisteröintiin. Portugalin ajoneuvoveroa koskevassa tapauksessa merkitystä annettiin kuitenkin sille, että ajoneuvo voitiin rekisteröidä Portugalissa vasta sen jälkeen, kun kaikki sitä koskevat verot oli maksettu¹⁴⁰.

Osittain tällä perusteella Portugalin ajoneuvoveron ja rekisteröimisen välillä ei katsottu olevan oikeudellista yhteyttä. Myös Suomessa ajoneuvo voidaan pääsääntöisesti rekisteröidä vasta sen jälkeen, kun autovero on maksettu. Suomen autoveron ja rekisteröimisen välinen yhteys on hankalasti havaittavissa etenkin niissä tilanteissa, joissa jälleenmyyjä maksaa autoveron omissa nimissään ajoneuvon käyttöönoton yhteydessä.

Silloin, kun autoliike hankkii ajoneuvon käyttöomaisuudekseen, ei autoveroa voida käsitellä läpikulkueränä arvonlisäverotuksessa. Autoveroa ei ole maksettu kenenkään toi-

¹⁴⁰ Asia C-106/10, *Lidl & Companhia*, tuomion kohta 38.

sen puolesta, kyse on autoliikkeen omasta kustannuksesta. Autoveron suhteellinen osuus sisältyy ajoneuvon jälleenmyyntihintaan ja siten veron perusteeseen mahdollisen jälleenmyynnin yhteydessä. Jakelutieneutraalisuuden loukkaus perustuu tietoiseen direktiivissä omaksuttuun ratkaisuun asiassa.

Edellä sanottua voitaneen lähtökohtaisesti soveltaa myös sellaisiin ajoneuvoihin, jotka jälleenmyyjä rekisteröi ensin omiin nimiinsä ja myy ne edelleen vasta tämän jälkeen. Läpikulkuerän käsitteen valossa tällainen ajoneuvo rinnastunee käyttöomaisuushankintaan. Tässä mielessä näihin tapauksiin ei voida soveltaa marginaalimenettelyyn liittyvää oikeuskäytäntöä siitä, että tilapäisen oman käytön ei katsota estävän ajoneuvon tulkitsemista jälleenmyyntitarkoituksessa ostetuksi¹⁴¹.

EU-tuomioistuimien ei esimerkiksi hyväksynyt komission esittämää tulkintaa siitä, että ajoneuvovero tulisi katsoa läpikulkueräksi sillä perusteella, että ajoneuvo on hankittu jälleenmyyntitarkoituksessa, ja tällöin ajoneuvovero olisi maksettu viime kädessä ostajan intressissä¹⁴². Läpikulkuerän kriteerit määräytyvät erilaisin perustein. Silloin, kun ajoneuvon toimittaja on maksanut veron omissa nimissään, tulee autoveron määrä tuomioistuimen oikeuskäytännön perusteella lukea arvonlisäveron perusteeseen riippumatta siitä, mikä ajoneuvon mahdollinen käyttötarkoitus on ollut. Vero on maksettu jälleenmyyjän nimissä esimerkiksi silloin, kun maksuvelvollisuus perustuu lainsäädäntöön.

Toisenlainen tulkinta johtaisi neutraalisuusperiaatteen kannalta ongelmalliseen tilanteeseen. Objektiviisiin, lainsäädäntöön perustuviin seikkoihin perustuen verovelvollinen yritys ei voi käsitellä käyttöomaisuudekseen hankkimansa ajoneuvon autoveroa läpikulkueränä arvonlisäverotuksessa. Ei liene hyväksyttävää, että autoliikkeen maksaessa autoveron samoilla kriteereillä autovero tulkittaisiin läpikulkueräksi. Silloin, kun autoliike maksaa jälleenmyyntiin hankitun ajoneuvon autoveron samojen objektiivisten, lainsäädäntöön perustuvien seikkojen perusteella, ei verotuksessa voitane asettaa näitä liiketoimia erilaiseen asemaan loukkaamatta neutraalisuuden periaatetta arvonlisäverotuksen perusperiaatteiden vastaisesti.

¹⁴¹ Ks. oikeuskäytännöstä esim. Äärilä – Nyrhinen 2010, s. 557–559.

¹⁴² Asia C-228/09, *komissio vastaan Puola*.

Ongelmaksi tässä muodostuu se, että tosiasiallisesti neutraalisuusperiaatteen valossa vertailukohdaksi asettuisi kaiketi liiketoimi, jossa autoliike rekisteröi ajoneuvon suoraan ostajan nimiin. Kummassakin tapauksessa tarkoituksena on myydä ajoneuvo loppukulluttajalle. EU-tuomioistuimen oikeuskäytäntö ei kuitenkaan tue tällaista tulkintaa. Oikeuskäytännössä on lähdetty nimenomaan siitä, että ratkaisujen täytyy perustua objektiivisesti havaittaviin seikkoihin. Esimerkiksi käsitteen, jonkun nimissä toimiminen, sisältö määrittäytyy EU-tuomioistuimen oikeuskäytännössä ensisijaisesti lainsäädännön perusteella. Lainsäädännön perusteella muodostuva velvoite on tuomioistuimen ajattelussa objektiivisesti havaittava seikka. Liiketoimi on samanlainen silloin, kun autoverovelvollisuus määräytyy lainsäädännön perusteella samalla tavalla.

Tällä tuomioistuin pyrkinee siihen, että hankalimmat näyttökysymykset voitaisiin välttää. Tässäkin tapauksessa autoliikkeen olisi hankalaa osoittaa luotettavasti, että sen nimiin rekisteröity ajoneuvo ei ole ollut osaksikaan sen omassa käytössä ennen jälleenmyyntiä. Autoliikkeen nimiin rekisteröityjen ajoneuvojen autoverot olisi siten aina luontevinta katsoa veron perusteeseen kuuluviksi eriksi. Niitä ei ole maksettu direktiivissä tarkoitetulla tavalla kenenkään toisen nimissä ja lukuun. Toisenlaista tulkintaa ei tue yksikään tuomioistuimen edellä esitetyistä ratkaisuista.

Vahvistusta tulkinnalle saadaan avaamalla autoverolain 35b §:n esittelyautoja koskevan erityissäännöksen taustoja. Säännöksen mukaan Suomessa myytäväksi tarkoitettua ajoneuvoa voidaan käyttää väliaikaisesti veroa suorittamatta enintään yhdeksän kuukauden ajan koeajoon tai esittelyyn myyntitarkoituksessa. Säännös mahdollistaa uusien mallien esittelyn siten, ettei autoliikkeen tarvitse rekisteröidä niitä omaan käyttöönsä. Samalla säännös mahdollistaa sen, ettei käytettynä maahantuoduista ajoneuvoista tarvitse suorittaa autoveroa ennen ostajan löytymistä. Ajoneuvo voidaan rekisteröidä suoraan ostajan nimiin yhdeksän kuukauden aikarajan sisällä.

Esittelyautoja koskevan erityissääntelyn turvin pyritään takaamaan osaltaan se, että autovero voidaan käsitellä läpikulueränä autoliikkeen arvonlisäverotuksessa. Erityissäännös koskee kuitenkin vain myytäväksi tarkoitettuja ajoneuvoja. Säännös ei sovellu ajoneuvoihin, joita osaksikaan käytetään autoliikkeen omassa käytössä, kuten esimerkiksi työsuhdeautoina. Lain valmisteluasiakirjojen mukaan jatkossa autoliikkeellä on oltava

eri ajoneuvot esittelykäyttöä ja työsuhdekäyttöä varten¹⁴³. Esittelyajoneuvojen lainmukainen käyttö on osoitettava erillisellä kirjanpidolla. Tämän perusteella vaikuttaa ilmeiseltä, että autoliikkeen nimiin rekisteröidyt ajoneuvot rinnastuvat käyttöomaisuushankintoihin. Autoliikkeen nimiin rekisteröityjä ajoneuvoja voidaan käyttää rajoituksetta työsuhdeautoina tai muussa liiketoiminnan käytössä.

Hankalimman tulkintatilanteen muodostavat ne edellä luvussa 2.3.3 kuvatut tilanteet, joissa autoliike maksaa autoveron omissa nimissään, mutta rekisteröi tämän jälkeen ajoneuvon omistajaksi ostajan. Lainsäädännön perusteella ostaja olisi oikea verovelvollinen. Autoveroilmoitusta ei kuitenkaan ole annettu ostajan nimissä. Autoverovelvollinen on tällöin autoveropäätöksen perusteella myyjä. Lainsäädäntöargumentin perusteella kyseessä voisi olla direktiivin tarkoittama läpikulkuerä. Toisaalta Tanskan tapauksessa yhtenä oletuksena käytettiin sitä, että jälleenmyyjän autoveron maksaminen perustui sopimusvelvoitteeseen. Voi olla vaikeaa osoittaa objektiivisesti sopimusvelvoitteen olemassaolo autoveron maksamisen hetkellä, mikäli autoveroilmoitusta ei ole annettu ostajan nimissä.¹⁴⁴

EU-tuomioistuimen mukaan kansallisten lainsäädäntöjen erityispiirteet tulee ottaa tulkinnaassa huomioon, vaikka sinänsä arvonlisäverokohtelua eivät määrää esimerkiksi erilaiset kansalliset yksityisoikeuden säännökset edustamisesta ja toimeksiannoista. Autoverolain ja tullin ohjeistuksen perusteella autoverovelvolliseksi pitää ehdottomasti merkitä ajoneuvon ensimmäinen rekisteriin merkittävä omistaja. Valtuutuksen nojalla jälleenmyyjä voi antaa ilmoituksen ostajan puolesta tämän nimissä. Lisäksi lainsäädännön mukaan tulee antaa korjausilmoitus, mikäli ajoneuvo rekisteröidään eri tahon nimiin, kuin jonka nimissä autoveroilmoitus on annettu. Tämä muun muassa sen vuoksi, että autoverotukseen liittyvät oikeudet ja velvollisuudet voidaan kohdistaa oikealle taholle.

¹⁴³ VaVM 2008, s. 4–5.

¹⁴⁴ Ns. VETO-työryhmä on esittänyt, että autoverotus pitäisi liittää käteisasiakkailla ajoneuvon rekisteröinnin yhteyteen käyttöottoilmoituksen sijaan. Ks. VETO-työryhmä 2010, s. 69 – 70. Tämä poistaisi myös kuvatunlaisen ongelman sellaisenaan.

Edellä luvussa 4.3.3 päädyttiin siihen, että tulkintaa venyttämällä voitaisiin autovero katsoa läpikulkueräksi silloinkin, kun autovero on alun perin maksettu myyjän nimissä, mutta verovelvolliseksi on jälkikäteen korjattu ostaja. Samanlaiseen tulkintaan ei välttämättä ole tarkoituksenmukaista päätyä silloin, kun autoliike ei ole noudattanut lainsäädännössä ja viranomaisohjeistuksessa annettuja velvoitteitaan. EU-tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ei suoraan ole johdettavissa estettä tällaiselle tulkinnalle.

Lainsäädännössä autoliikkeille on annettu useita vaihtoehtoja toteuttaa autokauppa siten, että autovero tulkitaan läpikulkueräksi arvonlisäverotuksessa. Verotuksen luonteesta johtuen kaavamaiset ratkaisut eivät aina johda parhaaseen mahdolliseen lopputulokseen EU-tuomioistuimen pyrkimyksistä huolimatta. Yksittäistapauksissa väljästi kirjoitettu lainsäädäntö antaa liikkumavaraa ja mahdollistaa oikeudellisen harkinnan käyttämisen. Ilman tarkkarajaista lainsäädäntöä tai oikeuskäytäntöä ratkaisun tulisi yksittäistapauksissa kenties perustua periaatepunnintaan ja kokonaisharkintaan esimerkiksi jälkiverotuksen yhteydessä.

Perusteltu voisi olla myös vaatimus siitä, että autovero katsotaan läpikulkueräksi vain silloin, kun kaikki lainsäädännön ja EU-tuomioistuimen asettamat minimivaatimukset tulevat täytetyksi. Tällöin autovero voitaisiin Suomessa katsoa läpikulkueräksi silloin, kun autoveroilmoitus on annettu ostajan nimissä ja ajoneuvo myös rekisteröidään ostajan nimiin siten, että ostaja on verovelvollinen autoverolain 4.1 §:n perusteella¹⁴⁵.

4.3.4 Kirjanpito käsittely ja muut muotovaatimukset

Autoverolain ja arvonlisäverolain uudistuksen yhteydessä autoveron läpikulkueränä käsittelyn edellytykseksi asetettiin esitöissä aineellisten edellytysten lisäksi muutamia muodollisia vaatimuksia. Tanskan tapauksen perustelujen mukailleen hallituksen esityksen mukaan autoveron määrä tulee erottaa varsinaisesta ajoneuvon kauppahinnasta

¹⁴⁵ Tällaista tulkintaa tukee Ruotsissa läpikulkueristä annettu ohje, jonka mukaan läpilaskuttamisen tunnusmerkkeihin kuuluu se, että laskuttaja ei kanna lain tai sopimuksen perusteella laskutettavaan erään liittyvää liiketaloudellista riskiä. Ks. luku 5.2.

myyntilaskulla tai vaihtoehtoisesti autoveron määrä tulee veloittaa erillisellä laskulla¹⁴⁶. Myyjän veloitus koostuu tällöin kahdesta komponentista, autoverosta sekä ajoneuvon myyntihinnasta lisättynä arvonlisäverolla.

Lisäksi esitöiden mukaan autovero tulee käsitellä maahantuojan ja jälleenmyyjän kirjanpidossa läpikulkueränä¹⁴⁷. Myös arvonlisäverodirektiivin 79 artiklan c-alakohdassa katsotaan ostajan puolesta maksetut kustannusten korvaukset sellaisiksi eriksi, jotka käsitellään läpikulkuerinä kirjanpidossa. Direktiivin sanonta tulee kaikei kuitenkin käsitellä pikemminkin kyseisten erien oikeudelliseksi luonnehdinnaksi kuin esimerkiksi tiukaksi vaatimukseksi arvonlisäverotuksen kirjanpitosidonnaisuuden mielessä.

Kirjanpitoratkaisuille ei voitane yksistään antaa ratkaisevaa merkitystä harkittaessa yksittäistapauksessa sitä, kuuluuko autovero veron perusteeseen vai ei. Kokonaisharkintaan kirjanpitoratkaisuilla voi tuki olla vaikutusta yhtenä osatekijänä.

Läpikulkuerän käsitettä ei ole määritetty arvonlisäverolaissa eikä sen määritelmää ole esitetty kirjanpitolaissakaan. Kirjanpitolausunto on kuitenkin kuvannut läpikulkuerän tunnusmerkkejä autoveron kirjanpitokäsittelyä koskevassa lausunnossaan seuraavasti:

- asiakkaalta veloitettu ja veronsaajalle tilitetty veron määrä on sama
- autoveroa ei merkitä kirjanpitovelvollisen tuloslaskelmalla myyntituotoksi
- veronsaajalle tilittämätön, mutta asiakkaalta veloitettu autovero merkitään taseen erään Muut velat
- veronsaajalle tilitetty, mutta asiakkaalta veloittamaton autovero merkitään taseen erään Muut saamiset.¹⁴⁸

KILA:n aiemmissa lausunnoissa 1785/2006 ja 1780/2006 katsottiin, että autovero tuli käsitellä tulosvaikutteisesti kirjanpitovelvollisten kirjanpidossa. Myynnin yhteydessä

¹⁴⁶ HE 192/2008, s. 25–26. Läpinäkyvästi esitetyn veron ajateltiin lisäävän myös ympäristöky-symyksiin liittyviä ohjausvaikutuksia.

¹⁴⁷ HE 192/2008, s. 38.

¹⁴⁸ Ks. KILA 2009, s. 3.

kyse oli liikevaihtoon kirjattavasta erästä ja veron maksun hetkellä suoritus tuli vähentää KILA:n mukaan liiketoiminnan muiden kulujen ryhmässä.¹⁴⁹ Autoverolain ja arvonnalisäverolain muutoksen yhteydessä annetun lausunnon 1834/2009 tiivistettynä johtopäätöksenä voidaan esittää, että autovero käsitellään jatkossa kirjanpidossa läpikulkueränä silloin, kun se käsitellään läpikulkueränä arvonnalisäverotuksessakin¹⁵⁰. Kyse on eräänlaisesta kehäpäätelmästä. Lautakunta esittää lausunnossaan läpikulkuerän ulkoisia tunnusmerkkejä, mutta tosiasiallisesti lautakunnan läpikulkuerän tulkinta asiassa perustuu autoverolain ja arvonnalisäverolain tulkintaan asiassa. Lautakunnan näkemyshän autoveron käsittelystä muuttui autoverolain ja arvonnalisäverolain muutosten jälkeen.

Lausunnosta ilmenee se, että kirjanpitoratkaisuille sinänsä ei tässä yhteydessä kenties tulisi antaa arvonnalisäverotuksen kannalta kovin suurta merkitystä. Asia on itse asiassa päinvastoin, sillä arvonnalisäverotus näyttäisi määräävän autoveron oikean käsittelyn myös kirjanpidossa.

Sen sijaan mielenkiintoista on se, että kirjanpitolausakunta ottaa lausunnossaan epäsuorasti kantaa myös arvonnalisäverolain tulkintaan toteamalla, että silloin kun jälleenmyyjä on ajoneuvon rekisteriin merkitty omistaja, merkitään autoveron sisältävä kokonaiskauppahinta kirjanpitovelvollisen myyntituotoksi¹⁵¹. Lautakunnan käsityksen mukaan autovero ei ole läpikulkuerä silloin, kun autoliike rekisteröi ajoneuvon omiin nimiinsä. Myös tässä tutkimuksessa päädytään samaan tulokseen. Lautakunnan lausuntoa voidaan kuitenkin pitää kaukonäköisenä ja rohkeana, sillä esimerkiksi EU-tuomioistuimen oikeuskäytäntö asiassa on kehittynyt vasta lausunnon antamisen jälkeen.

¹⁴⁹ Ks. KILA 1780/2006 ja 1785/2006.

¹⁵⁰ KILA 2009, s. 3.

¹⁵¹ KILA 2009, s. 3.

5. Yhteenveto

5.1 Oikeustilan arviointia

Hallituksen esityksessä yhtenä auki kirjoitettuna tavoitteena oli autoveron ja arvonalisäverolain uudistuksessa se, että autoveroa ei enää jatkossa luettaisi osaksi veron perustetta silloin, kun jälleenmyyjä ei rekisteröi ajoneuvoa omiin nimiinsä omaa käyttöönsä varten. Tähän tavoitteeseen pyrittiin muuttamalla autoverotuksen verosubjektia. Nykyisen autoverolain 4.1 §:n perusteella autoverovelvollinen on se, joka merkitään rekisteriin ajoneuvon omistajaksi. Osamaksukaupassa verovelvollinen on kuitenkin ostaja, joka merkitään rekisteriin ajoneuvon haltijaksi.

Lainmuutoksen ajateltiin takaavan sen, että jatkossa verovelvollinen olisi maahantuotujen ajoneuvojen kaupassa lähtökohtaisesti aina ostaja, ei ajoneuvon maahantuojaa tai jälleenmyyjä. Esittelyautosäännöksen turvin pyrittiin takaamaan se, ettei autoliikkeen tarvitsisi missään tilanteessa rekisteröidä myyntitarkoituksessa maahantuotua ajoneuvoa omiin nimiinsä.

Tässä tutkimuksessa tehtyjen havaintojen perusteella on kuitenkin ilmeistä, että autoliikkeet eivät kuitenkaan aina toimi edellä esitetyllä tavalla. Autoliikkeet rekisteröivät tietyissä tilanteissa myyntitarkoituksessa maahantuotuja ajoneuvoja omiin nimiinsä. Syyt voivat olla asiakaslähtöisiä tai myyjälähtöisiä. Autoliike voi rekisteröidä ajoneuvon omiin nimiinsä esimerkiksi siksi, että:

- asiakas haluaa ostaa ajoneuvon vasta sitten, kun se on jo merkitty rekisteriin
- autoliike haluaa ”häivyttää” ajoneuvon alkuperän
- esittelyautosäännökset koetaan työläiksi ja hankaliksi
- autoliike haluaa käyttää ajoneuvoa omassa liiketoimintakäytössään tai työsuhdeautona
- autoliike haluaa itsensä autoverovelvolliseksi mahdollisten veron palautusten toivossa

Joskus käytäntö voi johtua luonnollisesti myös tietämättömyydestä. Joka tapauksessa käytäntö aiheuttaa sen, että autoveroa ei voida aina katsoa läpikulkueräksi jälleenmyyjän kirjanpidossa hallituksen esityksen tavoitteista huolimatta. Tutkimuksessa tultiin siihen lopputulokseen, että omiin nimiin rekisteröinti rinnastuu lähtökohtaisesti käyttöomaisuushankintaan tässä yhteydessä.

Toisenlainen tulkinta olisi luultavimmin arvonlisäverodirektiivin veron perustetta koskevan sääntelyn vastainen. Oikeustila ei kuitenkaan ole yksityiskohdiltaan täysin selkiytynyt, ja ilman lainsäädännön tarkennuksia tai uutta oikeuskäytäntöä asia pysyy jossain määrin tulkinnallisena. Tulkinnallisin tilanne lienee silloin, kun autoliike on merkitty autoveropäätökselle verovelvolliseksi vastoin autoverolain säännöksiä tai silloin, kun ajoneuvo on rekisteröity autoliikkeelle hyvin lyhyeksi ajaksi.

Oikeustilan ollessa avoin, autoliikkeiden olisi varmintä noudattaa käytännöissään seuraavia ohjeita, mikäli autovero halutaan käsitellä läpikulkueränä arvonlisäverotuksessa:

- autoveroilmoitus tulee antaa ostajan nimissä
- ajoneuvo tulee rekisteröidä suoraan ostajan nimiin
- autoveron määrä tulee eritellä myyntilaskulla tai laskuttaa erikseen
- autovero tulee käsitellä läpikulkueränä myös kirjanpidossa

Käytännön toiminnassa autovero ei sisälly arvonlisäveron perusteeseen niissä tapauksissa, kun autoliike:

- tuo ajoneuvon maahan, mutta antaa ostajan rekisteröidä ajoneuvon ja maksaa autoveron itse
- rekisteröi ajoneuvon ja maksaa autoveron valtakirjalla ostajan nimissä ja lukuun heti maahantuonnin jälkeen
- ilmoittaa ajoneuvon käyttöönottoilmoituksella esittelyautoksi ja ajoneuvo rekisteröidään ja autovero maksetaan sen jälkeen, kun ajoneuvolle löytyy ostaja
- hakeutuu tullin rekisteröidyksi asiamieheksi ja toimii AVL 73.2 §:ssä edellytetävällä tavalla

5.2 Viranomaistoiminta

Autoverolain ja arvonlisäverolain uudistukset tulivat voimaan 1.4.2009. Toistaiseksi Verohallinto ei ole antanut ohjetta autoveron käsittelystä arvonlisäverotuksessa. Lainsäädännön tulkinnanvaraisuus huomioiden tilannetta ei voida pitää tarkoituksenmukaisena. Kirjanpitolautakunta on ottanut lausunnossaan 1834/2009 epäsuorasti kantaa autoveron ja arvonlisäveron suhteeseen. Lausunnossa on esitelty yleisellä tasolla hyvin läpikulkueränä käsittelyn edellytyksiä. Kirjanpitolautakunnalla on kuitenkin toimivaltaa vain kirjanpidollisiin kysymyksiin liittyvissä asioissa.

Myös Tullihallitus on antanut autoliikkeille yksityiskohtaisen ohjeen autoverolain ja arvonlisäverolain uudistuksista aiheutuneista muutoksista menettelytapoihin. Ohjeessa käsitellään eri vaihtoehtoja, joiden mukaisesti autoliike voi toimia lain uudistamisen jälkeen. Ohjeessa otetaan kantaa myös autoveron ja arvonlisäveron suhteeseen. Ohjeen mukaan autovero on läpikulkuerä silloin, kun ajoneuvoa ei rekisteröidä maahantuojaan lukuun. Ohjeessa huomautetaan kuitenkin, että arvonlisäveron kantamiseen liittyvästä ohjeistamisesta vastaa Verohallinto¹⁵².

Olisi perusteltua, että myös Verohallinto ohjeistaisi autoveron käsittelyä arvonlisäverotuksessa. Asia kuuluu nimenomaan Verohallinnon toimivaltaan. Samassa yhteydessä olisi kenties syytä ohjeistaa läpikulkuerän käsitettä arvonlisäverotuksessa laajemminkin. Esimerkiksi Ruotsissa tällainen ohje on annettu. Ohjeen mukaan läpilaskuttamisen tunnusmerkkeinä pidetään muun muassa sitä, että:

- puheena oleva erä laskutetaan omakustannehintaan
- laskuttaja ei lain tai sopimuksen mukaan kanna laskutettavaan erään liittyvää liikeloudellista riskiä
- kyseinen erä on myös kirjanpidossa käsitelty liikevaihdon ulkopuolisena eränä.¹⁵³

¹⁵² Ks. Tullihallitus 2009.

¹⁵³ Ks. Riksskatteverket 2009, kohta 12 "Utlägg och vidarefakturing".

Lisäksi ohjeessa käydään läpi erilaisiin liiketoimiin liittyviä tilanteita kattavasti, jolloin verovelvolliselle muodostuu hyvä kuva läpikulkuerän käsitteestä kokonaisuutena. Myös Verohallinnon olisi suositeltavaa antaa vastaavanlainen ohje, jossa käsiteltäisiin kattavasti kaikki läpilaskuttamiseen liittyvät tilanteet yhdessä kokonaisuudessa. Esimerkiksi asianajajat, matkatoimistot ja rakennusliikkeet ovat perinteisesti joutuneet pohtimaan läpilaskuttamiseen liittyviä kysymyksiä liiketoiminnassaan. Näihin liittyvä Verohallinnon ohjeistus on hajanaista. Myös näiden erityisalojen edunvalvontajärjestöt ovat usein laatineet jäsenyrityksiään varten erilaisia oppaita asiaan liittyen, mutta esimerkiksi tilitoimistoille tällaisen hajanaisen tiedon kerääminen on työlästä.

Valtiontalouden tarkastusvirasto on kiinnittänyt huomiota esimerkiksi tullin tiedottamislinjaan autoveroasioissa. Ajoneuvojen lisääntyneen tuonnin takia on nähty tärkeäksi, että myös tiedottamista kehitetään. Tarkastusvirasto on todennut tullin kehittäneen tiedotustaan, ja paremman ohjeistamisen on osaltaan katsottu auttaneen käytettyjen ajoneuvojen verotukseen liittyvän tehottomuusongelman ratkaisemisessa¹⁵⁴. Myös arvonalisäverotuksen kokonaistehokkuuden kannalta yksityiskohtaisen ohjeen tarve on ilmeinen, jotta esimerkiksi väärinkäsityksistä johtuva muutoksenhaku voitaisiin välttää. Myös Verohallinnon strategiassa painotetaan asiakkaiden ohjaamisen tärkeyttä. Lain noudattaminen tulisi tehdä mahdollisimman helpoksi.

5.3 Lainsäädännön kehittäminen

Tutkimuksessa tehtyjen havaintojen perusteella läpikulkuerän käsitteen määrittelevän säännöksen puuttuminen arvonalisäverolaista vaikeuttaa autoverokysymystä laajemmin veron perusteen systematiikan hahmottamista arvonalisäverotuksessa. Asiakkaan puolesta ja lukuun maksettujen kustannusten korvausten ja myyntihinnan vastikkeen välinen rajanveto on jäänyt Suomessa jossain määrin epämääräiseksi. Arvonalisäverola-

¹⁵⁴ Ks. VTTV 2009, s. 29 ja 37–38. VTTV:n tutkimuksen mukaan käytettyjen ajoneuvojen verkertymä on noin 10 % luokkaa autoverojen kokonaiskertymästä, mutta välittömät kulut ovat samanaikaisesti olleet noin 80 % autoverotuksen kokonaiskuluista. Lisäksi tulee huomioida runsaasta muutoksen hausta aiheutuneet välilliset kulut, jotka kohdistuvat nimenomaan käytettyjen ajoneuvojen verotukseen.

kiin olisikin peruteltua lisätä direktiivin 79 artiklaa vastaava säännös, jossa määriteltäisiin muun muassa veron perusteeseen kuulumattomien läpikulkuerien käsite.

Lakiteknisellä uudistuksella voitaisiin yhdessä Verohallinnon tiedottamisen kanssa selkiyttää nykyistä oikeustilaa huomattavasti. On hyvin tulkinnallista täyttääkö nykyinen arvonlisäverolain veron perusteen sääntely perustuslain vaatimuksia verolain tarkkaraajaisuudesta. Tällaisenaan arvonlisäverodirektiivin kannalta puutteellista veron perusteen sääntelyä on pyritty Suomessa paikkaamaan verotus- ja oikeuskäytännön avulla. Tilanne ei ole ihanteellinen perinteisen vallan kolmijako-opin näkökulmasta.

Myös marginaaliverotusmenettelyn mukaisen voittomarginaalin laskemisessa käytettävien myyntihinnan ja ostohinnan käsitteiden epätarkka määrittäminen arvonlisäverolaisissa on jossain määrin ongelmallista. Direktiivin esimerkin mukaisesti lakiin olisi hyvä lisätä myynti- ja ostohinnan määritelmät marginaalimenettelyä koskevan sääntelyn yhteyteen.

Autoverolain mukaisen verovelvollisen määräytyminen on joissain tilanteissa osoittautunut ongelmalliseksi hallituksen esityksessä auki kirjoitettujen tavoitteiden valossa. Autovero ei käytännön syiden takia olekaan aina läpikuluerä jälleenmyyjän arvonlisäverotuksessa. Oikeuskäytännöllä voitaisiin kenties ratkaista osa tulkintaongelmista. Pitkälle venytetyn, ja sellaisena kenties EU-oikeuden vastaisen, tulkinnan avulla autovero voitaisiin katsoa Suomessa aina läpikulkueräksi jälleenmyyntitarkoituksessa tuotujen ajoneuvojen kaupassa. Edellä luvussa 4.3.3 esitetyin perustein voidaan kuitenkin todeta, ettei tällaista tulkintaa voitaisi pitää kovin perusteltuna.

Ainakaan oikeuskäytännöllä ei joka tapauksessa voida poistaa käyttöomaisuudeksi hankittujen ajoneuvojen arvonlisäverotukseen liittyvää neutraalisuusongelmaa. Ajoneuvon arvossa jäljellä olevaa autoveron määrää ei voida nykyisen lainsäädännön perusteella sulkea mitenkään arvonlisäverotuksen ulkopuolelle. Tämä ei ole ollut missään vaiheessa tarkoitukseen. Ongelma heijastuu kuitenkin kaikkiin sellaisiin ajoneuvoihin, jotka auto-liike rekisteröi omiin nimiinsä ennen ajoneuvon myyntiä.

Lainuudistuksen yhteydessä jälleenmyyjille luotiin useita vaihtoehtoja toteuttaa liike-toimi siten, että autovero jää arvonlisäverotuksen ulkopuoliseksi eräksi. Ongelma ei siten hahmottunut lain säätämisen hetkellä samanlaisena, kuin se esimerkiksi jälkiverotusten yhteydessä nykyisin hahmottuu. Lainsäädännön systematiikkaan jäi ikään kuin pienen autoliikkeen mentävä aukko. Pienestä epäloogisuudesta autoverotuksen kokonaisuudessa voi siten muodostua autoliikkeen konkurssin aiheuttava jälkiveroseuraamus.

Arvonlisäverolakia muuttamalla autoveron arvonlisäverotukseen liittyvä neutraalisuusongelma voitaisiin poistaa säätämällä autovero kaikissa tilanteissa läpikulueräksi arvonlisäverotuksessa. Tällöin arvonlisäverolakiin voitaisiin ottaa Alankomaiden esimerkin mukaisesti säännös, jonka perusteella laskennallinen ajoneuvon arvossa jäljellä oleva autoveron määrä poistettaisiin kokonaisuudessaan jokaisen myynnin yhteydessä¹⁵⁵. Säännös on kuitenkin mitä ilmeisimmin direktiivin veron perusteen säännösten vastainen tai ainakin säännöksen direktiivin mukaisuus on hyvin kyseenalainen. Tällaisen sääntelyn ottamista arvonlisäverolakiin ei voida tämän perusteella suositella ilman perusteellista selvitystyötä säännöksen EU-oikeudellisesta hyväksyttävyydestä.

Sinänsä mainitunlainen sääntely edistäisi EU:n tavoitteita tavaroiden vapaasta liikkumisesta, ja se olisi tasapuolinen ja neutraali jakelutien kaikissa vaiheissa. Kenties näistä syistä komissio ei ole riitauttanut mainitunlaisia säännöksiä, vaikka niiden johdosta arvonlisäverokertymä ja täten unionin osuus verotuloista pienenee.

Toisena vaihtoehtona tulisi harkita autoverotuksen kokonaisuudistusta. Autoveron ja arvonlisäveron suhteen ongelmat voitaisiin välttää kokonaisuudessaan, mikäli Suomessa siirryttäisiin autoverotuksessa esimerkiksi kokonaan käytön verotukseen¹⁵⁶. Samalla poistuisi lopullisesti kokonaisuudessaan autoverotukseen liittyneet muutkin EU-oikeudelliset ongelmat. Käyttöön perustuva verotus ei voisi olla lähtökohtaisesti syrjivä EU-oikeuden tarkoittamalla tavalla.

¹⁵⁵ Ks. mainitusta säännöksestä Hellsten 2009, s. 535.

¹⁵⁶ Hellsten on esittänyt tätä jo vuonna 2009. Ks. Hellsten 2009, s. 537.

5.4 Lopuksi

Autoveron ja arvonlisäveron suhteeseen liittyy EU-oikeudellisen kytkennän tähden monia vaikeita ja monitulkintaisia kysymyksiä. Lainsäätäjän ja -tulkitsijan tehtävä ei ole helppo. Autoverotuksen ja arvonlisäverotuksen perustat ovat hyvin erilaiset, ja usein tavoitteet ajavat ristikkäisiin suuntiin. Ongelmakenttä liittyy laajemmin veropolitiikan perustaviin kysymyksiin ohjaavan ja neutraalin verotuksen toisensa kumoavista vaikutuksista. Autoverotuksella on perinteisesti ollut Suomessa vahvasti ohjaava rooli. Neutraalisuustavoite on puolestaan yksi arvonlisäverotuksen keskeisimmistä kulmakivistä.

Autoveron ja arvonlisäveron suhteessa sekä autoverotuksen muissa runsaissa ongelmissa Suomessa on kysymys toisaalta myös vallasta. Siitä, missä määrin ja missä asioissa lainsäädäntövaltaa siirretään EU-tasolle, ja mitä jätetään kansallisen itsemääräämisoikeuden piiriin. Autoverotuksen ohjat on haluttu pitää tiukasti Suomen omissa käsissä, ja kotimaiset, lähinnä autoverotuksen ohjausvaikutuksiin liittyvät tavoitteet, on kenties nähty EU:n yhteisen talousalueen edistämisen tavoitteita tärkeämmiksi. Jossain määrin tällainen asetelmien hakeminen voidaankin nähdä luonnollisena osana EU:n integraatioprosessia. Kansalliset ja ylikansalliset intressit eivät aina sulaudu ristiriidattomasti yhteen.

Silloin, kun kansallisten intressien puolustaminen muuttuu asemasodaksi ja järjestelmä alkaa menettää legitiimiyttään omien kansalaisten silmissä, tulisi ongelmaan alkaa etsiä uudenlaisia ratkaisuja. Tästä näkökulmasta usein ehdotettu autoverotuksen kokonaisuudistus olisi perusteltu.¹⁵⁷

¹⁵⁷ Ks. VTTV 2009, s. 37–38.